

МСБОДС 8 - ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПРО ЧАСТКИ У СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО 31 „Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”, опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 31 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Травень 2000 р.

МСБОДС 8 - ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПРО ЧАСТКИ У СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

ЗМІСТ	Параграфи
СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ	1-4
ВИЗНАЧЕННЯ	5-17
Обов'язкова угода	6-9
Економічна група	10-12
Форми спільних підприємств	13-14
Майбутні економічні вигоди або потенціал корисності	15
Державні комерційні підприємства	16
Чисті активи / власний капітал	17
СПІЛЬНО КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ	18-22
СПІЛЬНО КОНТРОЛЬОВАНІ АКТИВИ	23-29
СПІЛЬНО КОНТРОЛЬОВАНІ СУБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЮВАННЯ	30-50
КОНСОЛІДОВАНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ КОНТРОЛЮЮЧОГО УЧАСНИКА ..	36-49
Базовий підхід: пропорційна консолідація	36-42
Дозволений альтернативний підхід: метод пайової участі в капіталі ..	43-45
Винятки з базового підходу та дозволеного альтернативного підходу	46-49
ОКРЕМІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ КОНТРОЛЮЮЧОГО УЧАСНИКА	50
ОПЕРАЦІЇ МІЖ КОНТРОЛЮЮЧИМ УЧАСНИКОМ ТА СПІЛЬНИМ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ	51-53
ЗВІТНІСТЬ ПРО ЧАСТКИ У СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ ІНВЕСТОРА	54-55
ОПЕРАТОРИ СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ	56-57
РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ	58-62
ПЕРЕХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ	63-65
ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ	66-67
ПОРІВНЯННЯ З МСБО 31	

МСБОДС 8 – ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПРО ЧАСТКИ У СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Сфера застосування

- 1. Цей Стандарт слід застосовувати суб'єктові господарювання, який складає та подає фінансові звіти за принципом нарахування, для обліку часток у спільних підприємствах і звітування про активи, зобов'язання, дохід та витрати спільних підприємств, у фінансових звітах контролюючих учасників та інвесторів – незалежно від структури або форми здійснення основної діяльності спільного підприємства.*
2. Цей Стандарт надає основу для обліку часток у спільних підприємствах.
- 3. Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, крім Державних комерційних підприємств.*
4. Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

Визначення

- 5. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Активи – ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигод або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання.

Асоційована компанія – суб'єкт господарювання, у якому інвестор має суттєвий вплив і який не є ні контрольованим суб'єктом господарювання, ні спільним підприємством інвестора.

Виплати власникам – виплати в результаті майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, які розподіляються суб'єктом господарювання між усіма або кількома власниками у вигляді доходу з інвестицій або як повернення інвестицій.

Витрати – зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у

вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам.

Внески власників – майбутні економічні вигоди або потенціал корисності, забезпечені завдяки внескам зовнішніх щодо суб'єкта господарювання сторін, за винятком тих внесків, які спричиняють зобов'язання цього суб'єкта господарювання, створюють фінансовий інтерес у чистих активах / власному капіталі суб'єкта господарювання, який:

а) обумовлює право на розподіл майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності суб'єктом господарювання протягом строку його функціонування. Рішення щодо такого розподілу приймається власниками або їх представниками, як і рішення щодо розподілу будь-якого надлишку активів відносно зобов'язань у разі припинення діяльності суб'єкта господарювання,

та / або

б) може бути предметом продажу, обміну, передачі або викупу.

Грошові кошти – готівка в касі й депозити до запитання.

Грошові потоки – надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Державне комерційне підприємство (ДКП) – суб'єкт господарювання, який має такі характеристики:

а) є суб'єктом господарювання, уповноваженим укладати контракти від власного імені;

б) має фінансові та операційні повноваження для здійснення діяльності;

в) реалізує товари або надає послуги іншим суб'єктам господарювання у процесі звичайної діяльності й отримує прибутки або повністю відшкодовує витрати;

г) не залежить від постійного фінансування держави для безперервного здійснення своєї діяльності (крім придбання продукції в комерційних операціях із зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами);

г) перебуває під контролем суб'єкта господарювання державного сектору.

Дохід – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників

Економічна група – група суб'єктів господарювання, до складу якої входить контролюючий суб'єкт господарювання та один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання.

Зобов'язання – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у

собі економічні вигоди або потенціал корисності.

Інвестор – у спільному підприємстві – сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільний контроль за таким спільним підприємством.

Консолідовані фінансові звіти – фінансові звіти економічної групи, подані як фінансові звіти єдиного суб'єкта господарювання.

Контроль – повноваження управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигод від його діяльності.

Контрольований суб'єкт господарювання – суб'єкт господарювання, який перебуває під контролем іншого суб'єкта господарювання (відомого як контролюючий суб'єкт господарювання).

Контролюючий суб'єкт господарювання – суб'єкт господарювання, під контролем якого перебуває один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання.

Контролюючий учасник – сторона, яка є учасником спільного підприємства і здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.

Метод пайової участі в капіталі – метод обліку, згідно з яким інвестицію первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах / власному капіталі об'єкта інвестування після придбання. Звіт про фінансові результати відображає частку інвестора в результатах діяльності об'єкта інвестування..

Принцип нарахування – принцип обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записах і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за принципом нарахування в обліку, є активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи і витрати.

Пропорційна консолідація – метод обліку і звітності, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансових звітах контролюючого учасника або відображається як окремі статті у фінансових звітах контролюючого учасника.

Спільне підприємство – контрактна угода, за якою дві або кілька сторін приймають зобов'язання здійснювати економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю

Спільний контроль – погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю.

Суттєвий вплив (у цьому Стандарті) – повноваження брати участь у

прийнятті рішень з фінансової та операційної політики економічної діяльності, але не контроль або не спільний контроль такої політики.

Чисті активи / власний капітал – залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Обов'язкова угода

6. Існування обов'язкової угоди дозволяє відрізнити частки участі в капіталі, пов'язані зі спільним контролем, від інвестицій в асоційовані компанії, у яких інвестор має суттєвий вплив (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) 7 "Облік інвестицій в асоційовані компанії"). У цьому Стандарті угода включає всі обов'язкові угоди між контролюючими учасниками. Тобто по суті така угода наділяє сторони аналогічними правами і зобов'язаннями щодо неї так, ніби вона має форму контракту. Наприклад, два державних департаменти можуть укласти офіційну угоду про створення спільного підприємства, але ця угода може не бути юридичним контрактом, оскільки в цій юрисдикції окремі департаменти не можуть бути самостійними юридичними особами з повноваженнями укладати контракт. У цьому Стандарті діяльність, щодо якої немає обов'язкової угоди і яка б установлювала спільний контроль, не вважається спільним підприємством.
7. Свідчення обов'язкової угоди можуть бути різні, наприклад, контракт, укладений між контролюючими учасниками, протокол переговорів між контролюючими учасниками тощо. У деяких випадках обов'язкова угода вноситься до статуту або до інших статутних документів спільного підприємства. Незалежно від форми, обов'язкова угода, як правило, складається в письмовій формі і визначає:
 - а) діяльність, тривалість і зобов'язання звітності спільного підприємства;
 - б) призначення ради директорів або еквівалентного керівного органу спільного підприємства і визначення прав голосування контролюючих учасників;
 - в) внески коштів контролюючими учасниками;
 - г) розподіл контролюючими учасниками продукції, доходу, витрат, надлишку чи дефіциту або грошових потоків спільного підприємства.
8. Обов'язкова угода встановлює спільний контроль за спільним підприємством. Така вимога забезпечує неможливість одноосібного контролю діяльності спільного підприємства одним контролюючим учасником. Угода визначає такі рішення, які є суттєвими для цілей спільного підприємства і вимагають згоди всіх контролюючих учасників, а також такі рішення, які можуть вимагати згоди встановленої більшості контролюючих учасників.
9. Обов'язкова угода може визначати одного контролюючого учасника як оператора або менеджера спільного підприємства. Оператор не контролює спільне підприємство, але діє в межах фінансової та операційної політики, узгодженої контролюючими учасниками згідно з обов'язковою угодою і делегована оператору. Якщо оператор має повноваження керувати фінансовою та операційною політикою діяльності спільного підприємства, він контролює спільне підприємство і таке спільне підприємство є контрольованим суб'єктом

господарювання оператора, а не спільним підприємством.

Економічна група

10. Термін „економічна група” вживається в цьому Стандарті для позначення для цілей фінансової звітності групи суб’єктів господарювання, до складу якої входить контролюючий суб’єкт господарювання та один або кілька контрольованих суб’єктів господарювання.
11. Серед інших термінів, які інколи вживаються для позначення економічної групи, – „адміністративний суб’єкт господарювання,” “фінансовий суб’єкт господарювання”, “консолідований суб’єкт господарювання” та “група”.
12. Економічна група може включати суб’єкти господарювання, які функціонують як з метою виконання завдань соціальної політики, так і з комерційною метою. Наприклад, державний департамент житлового і комунального господарства може бути суб’єктом економічної діяльності, який включає суб’єкти господарювання, що забезпечують житлом за номінальною вартістю, і суб’єкти господарювання, які надають житло на комерційній основі.

Форми спільних підприємств

13. Багато суб’єктів господарювання державного сектору створюють спільні підприємства для здійснення різних видів діяльності. Характер цієї діяльності різноманітний: від комерційних операцій до надання послуг громаді на безоплатній основі. Умови функціонування спільного підприємства зазначені в контракті або в іншій обов’язковій угоді і, як правило, визначають початковий внесок кожного контролюючого учасника і частку доходу або інших вигод (якщо такі є) та витрати кожного з контролюючих учасників.
14. Форми і структури спільних підприємств можуть бути різними. У цьому Стандарті визначено три поширені типи: спільно контрольовані операції, спільно контрольовані активи і спільно контрольовані суб’єкти господарювання, – які здебільшого називаються спільними підприємствами і відповідають такому визначенню. Загальними для всіх спільних підприємств є такі характеристики:
 - а) два або більше контролюючих учасників, зв’язаних обов’язковою угодою;
 - б) спільний контроль, який встановлюється обов’язковою угодою.

Майбутні економічні вигоди або потенціал корисності

15. Активи суб’єкта господарювання є засобом для досягнення визначеної ним мети. Ті активи, які використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб’єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначають як такі, що мають “потенціал корисності”. Ті активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, часто характеризують як активи, що втілюють “майбутні економічні вигоди”. Отже, щоб охопити всі цілі, на досягнення яких можуть бути спрямовані активи, для опису всіх суттєвих характеристик активів у цьому Стандарті застосовується термін “майбутні економічні вигоди або потенціал корисності”.

Державні комерційні підприємства

16. Державні комерційні підприємства (ДКП) включають як торгові підприємства (наприклад, підприємства комунальних послуг), так і фінансові підприємства (наприклад, фінансові установи). ДКП, по суті, нічим не відрізняються від суб'єктів господарювання, що займаються аналогічними видами діяльності у приватному секторі. Як правило, ДКП функціонують з метою отримання прибутку, хоча деякі з них можуть мати обмежені зобов'язання щодо надання послуг громаді, за якими від них вимагається надавати деяким особам та організаціям у громаді товари та послуги або безплатно, або за значно нижчою ціною. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 6 „Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання” вміщено рекомендації щодо визначення наявності контролю для цілей фінансової звітності. До зазначеного Стандарту слід звертатися при визначенні, чи контролюється ДКП іншим суб'єктом господарювання державного сектору.

Чисті активи / власний капітал

17. Термін „чисті активи / власний капітал” використовується в цьому Стандарті для позначення залишкової частки в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. Чисті активи / власний капітал можуть бути додатними або від'ємними. Замість терміна „чисті активи / власний капітал” можуть уживатись інші терміни, за умови, що їхнє значення зрозуміле.

Спільно контрольовані операції

18. Діяльність деяких спільних підприємств пов'язана з використанням активів та інших ресурсів контролюючих учасників, а не зі створенням корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання чи фінансової структури, яка є відокремленою від самих контролюючих учасників. Кожний контролюючий учасник використовує свої власні основні засоби й утримує свої власні запаси. Він також несе свої власні витрати і зобов'язання та залучає свої власні фінансові кошти, які становлять його власні зобов'язання. Діяльність спільного підприємства може відобразитися в обліку працівниками спільного підприємства разом з подібною діяльністю контролюючого учасника. Угода про створення спільного підприємства, як правило, передбачає засоби розподілу доходу від реалізації продукції спільного підприємства або надання послуги спільного підприємства та будь-яких спільно понесених витрат між контролюючими учасниками.
19. Прикладом спільно контрольованої операції є операція, у якій два або більше контролюючих учасників об'єднують свої дії, ресурси і досвід з метою спільного виготовлення, випуску на ринок та збуту конкретної продукції, наприклад, літака. Кожний контролюючий учасник відображає в обліку різні складові виробничого процесу. Кожний контролюючий учасник несе свої власні витрати й одержує частку виручки від реалізації літака, причому така частка визначається обов'язковою угодою. Інший приклад контрольованої операції – коди два суб'єкти господарювання об'єднують свої дії, ресурси і досвід з метою спільного надання послуги, такої як догляд за літніми людьми, коли, відповідно до

обов'язкової угоди, місцевий орган управління пропонує послуги вдома, а місцева лікарня пропонує надання медичної допомоги. Кожний контролюючий учасник несе свої витрати й отримує частку доходу, таку як плата користувачів і гранти уряду; така частка визначається відповідно до обов'язкової угоди.

20. ***Щодо часток у спільно контрольованих операціях, контролюючий учасник повинен визнавати у своїх окремих фінансових звітах, а отже, і в своїх консолідованих фінансових звітах:***
- а) активи, які він контролює, і зобов'язання, які він бере на себе;***
 - б) витрати, які він несе, та його частку в доході, який він отримує від реалізації спільним підприємством товарів або послуг.***
21. Оскільки активи, зобов'язання, дохід (якщо він є) та витрати вже визнані в окремих фінансових звітах контролюючого учасника, а отже, і в його консолідованих фінансових звітах, ніякі коригування або інші процедури консолідації не потрібні щодо цих статей при поданні контролюючим учасником консолідованих фінансових звітів.
22. Окремий бухгалтерський облік для спільного підприємства може бути не потрібним, і фінансові звіти для спільного підприємства можна не складати. Проте контролюючі учасники можуть складати звіти для керівників для оцінки результатів діяльності спільного підприємства.

Спільно контрольовані активи

23. На деяких спільних підприємствах існує спільний контроль і часто спільне володіння контролюючими учасниками одним або більшою кількістю активів, які були внесені ними або придбані для цілей спільного підприємства і використані в діяльності спільного підприємства. Активи використовуються для отримання вигод контролюючими учасниками. Кожний контролюючий учасник може отримувати частку результатів використання активів, і кожний з них несе узгоджену частку понесених витрат.
24. Ці спільні підприємства не пов'язані зі створенням корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання чи фінансової структури, яка є відокремленою від самих контролюючих учасників. Кожний контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності через свою частку в спільно контрольованому активі.
25. Деякі види діяльності в державному секторі пов'язані зі спільно контрольованими активами. Наприклад, місцеві органи управління можуть укласти угоди з корпорацією приватного сектора про будівництво платної автомобільної дороги. Завдяки цій дорозі громадяни мають краще сполучення між місцевим промисловим центром та портом. Корпорація приватного сектора також має пряме сполучення між своїми виробничими потужностями і портом. Угода між місцевими органами влади та корпорацією приватного сектора визначає для кожного з контролюючих учасників його частку доходів та витрат, пов'язаних з платною автомобільною дорогою. Відповідно, кожний контролюючий учасник отримує економічні вигоди або потенціал корисності від спільно контрольованих

активів і несе погоджену частку витрат з експлуатації дороги. Аналогічно, у багатьох видах діяльності в нафтовій, газовій та видобувній промисловості задіяні спільно контрольовані активи; наприклад, низка нафтопереробних компаній може спільно контролювати та експлуатувати нафтопровід. Кожний контролюючий учасник використовує нафтопровід для транспортування своєї власної продукції, в обмін на це він несе узгоджену частину витрат з експлуатації нафтопроводу. Ще один приклад спільно контрольованого активу: два суб'єкти господарювання спільно контролюють нерухомість, причому кожний отримує частку одержаної орендної плати і несе частку витрат.

26. **Щодо часток участі у спільно контрольованих активах, контролюючому учасникові слід визнавати у своїх окремих фінансових звітах, а отже, й у своїх консолідованих звітах:**
- а) свою частку спільно контрольованих активів, класифікованих згідно з характером активів;**
 - б) будь-які понесені зобов'язання;**
 - в) свою частку будь-яких зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками щодо спільного підприємства;**
 - г) будь-який дохід від продажу або використання його частки продукції спільного підприємства разом з його часткою в будь-яких витратах, понесених спільним підприємством;**
 - д) будь-які витрати, понесені ним щодо його частки у спільному підприємстві.**
27. Щодо частки у спільно контрольованих активах, кожний контролюючий учасник включає до своїх облікових записів і визнає у своїх окремих фінансових звітах, а отже, й у своїх консолідованих фінансових звітах:
- а) свою частку в спільно контрольованих активах, класифікованих згідно з характером активів, а не як інвестиція. Наприклад, частка спільно контрольованого нафтопроводу класифікується як основні засоби;
 - б) будь-які понесені ним зобов'язання, наприклад, зобов'язання, понесені при фінансуванні його частки активів;
 - в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками щодо спільного підприємства;
 - г) будь-який дохід від продажу або використання своєї частки у продукції спільного підприємства, разом зі своєю часткою в будь-яких витратах, понесених спільним підприємством;
 - д) будь-які витрати, понесені ним щодо своєї частки у спільному підприємстві, наприклад, пов'язані з фінансуванням частки контролюючого учасника в активах і продажем своєї частки продукції.
28. Оскільки активи, зобов'язання, дохід та витрати вже визнані в окремих фінансових звітах контролюючого учасника, а, отже, і в його консолідованих фінансових звітах, ніякі коригування або інші процедури консолідації не потрібні

щодо цих статей при поданні контролюючим учасником консолідованих фінансових звітів.

29. Підхід щодо обліку спільно контрольованих активів відображає сутність та економічну дійсність, а також, як правило, юридичну форму спільного підприємства. Окремий бухгалтерський облік самого спільного підприємства може обмежуватися тими витратами, які були спільно понесені контролюючими учасниками і розподілені між контролюючими учасниками відповідно до їхніх узгоджених часток. Фінансові звіти для спільних підприємств можна не складати, хоча контролюючі учасники можуть складати звіти для керівників, щоб вони могли оцінити результати діяльності спільного підприємства.

Спільно контрольовані суб'єкти господарювання

30. Спільно контрольований суб'єкт господарювання – це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншої господарської одиниці, у якій кожний контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює діяльність так само, як і інші суб'єкти господарювання, за винятком того, що обов'язкова угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю суб'єкта господарювання.
31. Спільно контрольований суб'єкт господарювання контролює активи спільного підприємства, бере зобов'язання, несе витрати й отримує дохід. Воно може укладати контракти від свого власного імені та залучати кошти з метою здійснення діяльності спільного підприємства. Кожний контролюючий учасник має право на одержання частки результатів діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання, хоча деякі спільно контрольовані суб'єкти господарювання припускають розподіл продукції спільного підприємства.
32. Типовий приклад спільно контрольованого суб'єкта господарювання – це коли два підприємства об'єднують свою діяльність у конкретному напрямі діяльності шляхом передачі відповідних активів та зобов'язань у спільно контрольований суб'єкт господарювання. Ще один приклад – коли підприємство розпочинає свою діяльність в зарубіжній країні спільно з державною або іншою установою в цій країні, створюючи окремих суб'єкт господарювання, який спільно контролюється цим суб'єктом господарювання і державною або іншою установою.
33. Багато спільно контрольованих суб'єктів господарювання за своєю сутністю подібні до тих спільних підприємств, які називаються спільно контрольованими закордонними операціями або спільно контрольованими активами. Наприклад, контролюючі учасники можуть передати спільно контрольований актив, такий як дорога, спільно контрольованому суб'єктові господарювання з міркувань оподаткування або з інших причин. Аналогічно до цього, контролюючі учасники можуть вносити до спільно контрольованого суб'єкта господарювання активи, що будуть спільно використовуватися. Деякі спільно контрольовані операції передбачають також створення спільно контрольованого суб'єкта господарювання для здійснення конкретної діяльності, наприклад, проектування, маркетингу та збуту продукції або її обслуговування після продажу.

34. Спільно контрольований суб'єкт господарювання веде свої власні облікові записи, а також складає та подає фінансові звіти так само, як і інші суб'єкти господарювання, згідно з відповідними стандартами бухгалтерського обліку.
35. Кожний контролюючий учасник робить свій внесок грошовими коштами або іншими ресурсами у спільно контрольований суб'єкт господарювання. Ці внески включаються до облікових записів контролюючого учасника та визнаються в його окремих фінансових звітах як інвестиція у спільно контрольоване підприємство.

Консолідовані фінансові звіти контролюючого учасника

Базовий підхід: пропорційна консолідація

36. ***Контролюючому учасникові слід наводити в консолідованих фінансових звітах свою частку участі в капіталі спільно контрольованого суб'єкта господарювання, застосовуючи один із двох форматів звітності для пропорційної консолідації.***
37. При відображенні в консолідованих фінансових звітах частки участі в капіталі спільно контрольованого суб'єкта господарювання суттєвим є визнання контролюючим учасником сутності та економічної дійсності угоди, а не конкретної структури або форми спільного підприємства. У спільно контрольованому суб'єкті господарювання контролюючий учасник здійснює контроль за своєю часткою майбутньої економічної вигоди або потенціалу корисності через свою частку в активах та зобов'язаннях спільного підприємства. Така сутність та економічна дійсність відображаються в консолідованих фінансових звітах контролюючого учасника, коли контролюючий учасник звітує про свої частки в активах, зобов'язаннях, доході та витратах спільно контрольованого суб'єкта господарювання, застосовуючи один із двох форматів звітності для пропорційної консолідації, описаних у параграфі 39.
38. Застосування пропорційної консолідації означає, що консолідований звіт про фінансовий стан контролюючого учасника містить його частку в активах, які він спільно контролює, а також його частку в зобов'язаннях, за якими він несе спільну відповідальність. Консолідований звіт про фінансові результати контролюючого учасника містить його частку доходу та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Багато процедур, які є придатними для застосування пропорційної консолідації, подібні до процедур консолідації інвестицій у контрольовані суб'єкти господарювання, визначених у МСБОДС 6.
39. Для здійснення пропорційної консолідації можна застосувати різні формати звітності. Контролюючий учасник може об'єднувати свою частку в кожному з активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання з аналогічними статтями у своїх консолідованих фінансових звітах на постатейній основі. Наприклад, він може об'єднати свою частку запасів спільно контрольованого суб'єкта господарювання із запасами економічного суб'єкта господарювання, а свою частку основних засобів спільно контрольованого суб'єкта господарювання з такими самими статтями консолідованої групи. Або контролюючий учасник може включати до

консолідованих фінансових звітів окремі статті для своєї частки активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання. Наприклад, він може відображати свою частку в поточних активах спільно контролюваного суб'єкта господарювання окремо як частину поточних активів економічної групи; або він може відображати свою частку основних засобів спільно контролюваного суб'єкта господарювання окремо як частину основних засобів економічної групи. Обидва ці формати звітності приводять до звітування ідентичних сум чистого доходу і витрат; обидва формати є прийнятними для цього Стандарту.

40. Незалежно від того, який формат використовується для здійснення пропорційної консолідації, згорання будь-яких активів або зобов'язань шляхом вирахування інших зобов'язань або активів чи згорання доходів або витрат шляхом вирахування інших витрат або доходів не є допустимим, якщо воно не передбачене законодавством і не являє собою очікувану реалізацію активу або погашення зобов'язань.
41. ***Контролюючому учасникові слід припиняти застосування пропорційної консолідації, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати спільний контроль за спільно контролюваним суб'єктом господарювання.***
42. Контролюючий учасник припиняє застосовувати пропорційну консолідацію з дати, коли він припиняє брати участь у спільному контролі за спільно контролюваним суб'єктом господарювання. Це може статися, наприклад, коли контролюючий учасник продає свою частку або коли встановлюються зовнішні обмеження щодо спільно контролюваного суб'єкта господарювання, які роблять неможливим досягнення цілей цього суб'єкта господарювання.

Дозволений альтернативний підхід: метод пайової участі в капіталі

43. ***У своїх консолідованих фінансових звітах контролюючому учасникові слід відображати свою частку в спільно контролюваному суб'єкті господарювання, застосовуючи метод пайової участі в капіталі.***
44. Деякі контролюючі учасники складають звіт про свою частку в спільно контролюваному суб'єкті господарювання із застосуванням методу пайової участі в капіталі, викладеного в МСБОДС 7. Застосування методу пайової участі в капіталі підтримують ті, хто наполягає на недоцільності об'єднання контролюваних статей зі спільно контролюваними статтями, а також ті, хто вважає, що контролюючі учасники мають суттєвий вплив, а не спільний контроль щодо спільно контролюваного суб'єкта господарювання. Цей Стандарт не рекомендує застосування методу пайової участі в капіталі, оскільки пропорційна консолідація краще відображає сутність та економічну дійсність частки у спільно контролюваному суб'єкті господарювання, тобто контроль за часткою контролюючого учасника в майбутніх економічних вигодах або потенціалі корисності. Проте цей Стандарт дозволяє застосовувати метод пайової участі в капіталі як дозволений альтернативний підхід при звітуванні про частку в спільно контролюваних суб'єкта господарювання.
45. ***Контролюючому учасникові слід припиняти застосування методу пайової***

участі в капіталі, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати спільний контроль за спільно контрольованим суб'єктом господарювання або мати значний вплив у ньому.

Винятки з базового підходу та дозволеного альтернативного підходу

46. *Вказані далі частки слід відображати в обліку як інвестиції:*

а) частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, що придбана й утримується винятково з метою її подальшого продажу в найближчому майбутньому;

б) частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, який здійснює свою діяльність за умов жорстких довгострокових обмежень, що суттєво зменшують його можливість передавати кошти або надавати інші, нефінансові вигоди контролюючому учасникові.

47. Рекомендації щодо відображенні в обліку інвестицій можна знайти в міжнародних та / або національних стандартах бухгалтерського обліку.

48. Застосування методу пропорційної консолідації або методу пайової участі в капіталі є неприйнятним, коли частка участі в капіталі спільно контрольованого суб'єкта господарювання придбана й утримується винятково з метою її подальшого продажу в найближчому майбутньому. Застосування цих методів також є неприйнятним, коли спільно контрольований суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність за умов жорстких довгострокових обмежень, які значно зменшують його можливість передавати кошти або надавати інші, нефінансові вигоди контролюючому учасникові.

49. *Починаючи з дати, коли спільно контрольований суб'єкт господарювання стає контрольованим суб'єктом господарювання контролюючого учасника, контролюючий учасник відображає в обліку свою частку згідно з вимогами МСБОДС 6.*

Окремі фінансові звіти контролюючого учасника

50. У багатьох країнах з метою виконання законодавчих або інших вимог контролюючий учасник подає окремі фінансові звіти. Такі окремі фінансові звіти складаються для задоволення різноманітних потреб, наслідком чого є різна практика складання таких звітів у різних країнах. Відповідно, цей Стандарт не вказує на пріоритетність будь-якого конкретного підходу.

Операції між контролюючим учасником та спільним суб'єктом господарювання

51. *Якщо контролюючий учасник вкладає активи у спільне підприємство або продає їх спільному підприємству, необхідно, щоб визнання будь-якої частини прибутку або збитку від операції відобразало сутність операції. Оскільки активи утримуються спільним підприємством і за умови, що певний контролюючий учасник передав суттєві ризики та винагороду від володіння, то такому контролюючому учасникові слід визнавати лише ту частину прибутку або збитку, яка відноситься до часток інших контролюючих*

учасників. Контролюючому учасникові слід визнавати всю суму будь-яких збитків, коли внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів.

52. Якщо контролюючий учасник купує активи у спільного підприємства, йому не слід визнавати свою частку в прибутках спільного підприємства від операції, доки він не здійснить перепродаж активів незалежній стороні. Контролюючому учасникові слід визнавати свою частку в збитках, які є наслідком подібних операцій, так само, як і прибуток, за винятком того, що збитки слід визнавати негайно, коли вони відображають зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів.
53. Щоб оцінити, чи надає операція між контролюючим учасником та спільним підприємством свідчення про зменшення корисності активів, контролюючий учасник визначає суму очікуваного відшкодування активу згідно з відповідними рекомендаціями про зменшення корисності активів. Визначаючи вартість використання, оцінку майбутніх грошових потоків від активу слід базувати на безперервному використанні активу та його остаточному вибутті зі спільного підприємства.

Звітність про частки у спільних підприємствах у фінансових звітах інвестора

54. *Інвестору спільного підприємства, який не здійснює спільного контролю, але який має суттєвий вплив у спільному підприємстві, слід складати звіт про його частку в спільному підприємстві відповідно до вимог МСБОДС 7.*
55. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 39 „Фінансові інструменти: визнання та вимірювання” вміщені рекомендації щодо відображенні в обліку частки у спільному підприємстві за умови, коли інвестор не здійснює спільного контролю і не має суттєвого впливу в спільному підприємстві.

Оператори спільних підприємств

56. *Операторам або менеджерам спільного підприємства слід відображати в обліку будь-які гонорари згідно з відповідними стандартами, у яких розглядається облік доходу від операцій обміну.*
57. Один або більше контролюючих учасників можуть діяти як оператор або менеджер спільного підприємства. Операторам, як правило, за виконання цих обов'язків сплачуються гонорари. Гонорари відображаються в обліку спільним підприємством як витрати.

Розкриття інформації

58. *Згідно з відповідними стандартами, які розглядають облік забезпечень, непередбачених зобов'язань та непередбачених активів, контролюючий учасник має розкривати:*

а) сукупну суму таких непередбачених зобов'язань, за винятком випадків, коли можливість будь-якого вибуття при погашенні є віддаленою, окремо від суми інших непередбачених зобов'язань:

- і) будь-яких непередбачених зобов'язань, що їх узяв на себе контролюючий учасник у зв'язку з його часткою у спільних підприємствах, та його частку в кожному з непередбачених зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;*
 - іі) його частку непередбачених зобов'язань самих спільних підприємств, щодо яких учасник несе умовні зобов'язання;*
 - ііі) ті непередбачені зобов'язання, які виникають унаслідок того, що контролюючий учасник несе умовні зобов'язання щодо зобов'язань інших контролюючих учасників спільного підприємства;*
- б) стислий опис таких непередбачених активів і, де це доцільно, оцінку їхнього впливу на фінансовий стан, коли існує ймовірність отримання економічних вигод або потенціалу корисності;*
- і) будь-яких непередбачених активів контролюючого учасника, що виникають у зв'язку з його часткою у спільному підприємстві, та його частку в кожному з непередбачених активів, які виникли спільно з іншими контролюючими учасниками;*
 - іі) його частку в непередбачених активах самих спільних підприємств.*
59. *Контролюючий учасник має розкривати сукупну суму таких зобов'язань щодо своїх часток у спільних підприємствах окремо від інших зобов'язань:*
- а) будь-які зобов'язання інвестиційного характеру контролюючого учасника щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в інвестиційних зобов'язаннях, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;*
 - б) свою частку в зобов'язаннях інвестиційного характеру самих спільних підприємств.*
60. *Контролюючому учасникові слід розкривати перелік та надавати опис часток у важливих спільних підприємствах, а також пропорційну частину частки власності, яка утримується у спільно контрольованих підприємствах. Контролюючому учасникові, який складає звіт про свої частки у спільно контрольованих підприємствах, застосовуючи постатейний формат звітності для пропорційної консолідації або метод пайової участі в капіталі, слід розкривати інформацію про сукупні суми кожного з поточних активів, довгострокових активів, поточних зобов'язань, довгострокових зобов'язань, доходів та витрат, які пов'язані з його частками у спільних підприємствах.*
61. *Контролюючому учасникові, який не публікує консолідовані фінансові звіти, оскільки не має контрольованих суб'єктів господарювання, слід розкривати інформацію згідно з вимогами параграфів 58, 59 і 60 (де можливе їх застосування).*
62. *Доречним є подання контролюючим учасником, який не складає консолідовані фінансові звіти, оскільки не має контрольованих суб'єктів господарювання, такої самої інформації про його частки в спільних підприємствах, як і контролюючими учасниками, які подають консолідовані фінансові звіти.*

Перехідні положення

63. **Якщо прийнято базовий підхід, викладений у цьому Стандарті, то від суб'єктів господарювання не вимагається виключати сальдо та операції між самими суб'єктами господарювання, їхніми контрольованими суб'єктами господарювання та суб'єктами господарювання, що вони їх спільно контролюють, для звітних періодів, дата початку яких потрапляє у трирічний проміжок після дати першого прийняття цього Стандарту.**
64. Суб'єкти господарювання, які прийняли цей Стандарт, можуть мати багато контрольованих і спільно контрольованих суб'єктів господарювання зі значною кількістю операцій між цими суб'єктами господарювання. Відповідно, спочатку можуть виникнути труднощі при визначенні всіх операцій та сальдо, що їх потрібно вилучити для цілей складання фінансових звітів. З цієї причини параграф 63 передбачає тимчасове звільнення від вимоги повного вилучення сальдо та операцій між суб'єктами господарювання та їхніми спільно контрольованими суб'єктами господарювання.
65. *Там, де суб'єкти господарювання застосовують перехідні положення параграфа 63, вони повинні розкривати той факт, що не всі сальдо та операції між суб'єктами господарювання вилучені.*

Дата набрання чинності

66. *Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються 1 липня 2001 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується.*
67. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після вказаної дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються в день прийняття облікової політики або пізніше.

Порівняння з МСБО 31

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) 8 „Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 31 „Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах.” Основні відмінності між МСБОДС 8 та МСБО 31 такі:

- У МСБОДС 8 включено додатковий, порівняно з МСБО 31, коментар для роз’яснення застосовності стандартів для обліку суб’єктами господарювання державного сектору.
- У деяких випадках в МСБОДС 8 використовується інша, відмінна від МСБО 31 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 8 термінів „суб’єкт господарювання,” „звіт про фінансові результати,” „звіт про фінансовий стан,” „чисті активи / власний капітал,” „контролюючий суб’єкт господарювання,” „контрольований суб’єкт господарювання.” Еквівалентні терміни в МСБО 31 такі: „підприємство,” „звіт про прибутки та збитки,” „баланс,” „капітал,” „материнська компанія,” „дочірня компанія”.
- Список технічних термінів, визначення яких міститься в МСБОДС 8, відрізняється від списку термінів, уміщених в МСБО 31 (параграф 5).
- У МСБОДС 8 використовується інше визначення спільного підприємства, відмінне від визначення у МСБО 31. Термін „контрактна угода” замінено на термін „обов’язкова угода.”
- МСБОДС 8 включає перехідні положення, які дозволяють суб’єктам господарювання, які прийняли базовий підхід, не вилучати всі внутрішньогрупові сальдо й операції для звітних періодів, дата початку яких потрапляє у трирічний проміжок після дати першого застосування цього Стандарту.