



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСФО® 11 ПСъвместни предприятия



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 11 Съвместни предприятия

ОБХВАТ

МСФО 11 Съвместни предприятия определя принципите за финансово отчитане на предприятия, които притежават дялово участие в съвместно контролирани предприятия. Прилага се от всички предприятия, които са страни в съвместно предприятие.

МСФО 11 беше публикуван за първи път през май 2011 г. и в него бяха внесени поправки през май 2014 г. Стандартът се прилага задължително за всички отчетни периоди, започващи на или след 01 януари 2016 г. Изискванията за оповестяване на дялове в съвместни предприятия се постановяват от МСФО 12 Оповестяване на дялови участия в други предприятия.

Стандартът определя два типа съвместни предприятия - съвместно контролирана дейност и съвместно контролиран актив.

В някои случаи предприятията сключват договорно споразумение за споделяне на рискове и ползи с други предприятия, комбинирани на допълващи се бизнеси на различни предприятия и за финансиране на бизнес операция по ефективен начин. Това споразумение има по-малко формална структура и е полезно в много случаи.

За да се създаде съвместно предприятие трябва да има договорно споразумение. Договорното споразумение включва целта, продължителността и дейността на съвместното предприятие, начина на вземане на решения, капитала и вноските от страните по споразумението.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В Допълнение А на МСФО 11 са дадени подробни определения на основни термини, като например съвместно предприятие, съвместен контрол, съвместно контролирана дейност, съвместно контролиран актив, страна в съвместно предприятие и отделно предприятие (вж. Таблица 1).

Таблица 1: Основни определения в МСФО 11

Съвместно предприятие	Предприятие, върху което две или повече страни упражняват съвместен контрол.
Съвместен контрол	Уговорено с договор споделяне на контрола върху дадено предприятие, като той съществува само когато решенията по отношение на съответните дейности изискват единодушното съгласие на страните, споделящи контрола.
Съвместно контролирана дейност	Съвместно предприятие, чрез което страните които упражняват съвместен контрол върху предприятието, имат права върху активите и задължения по отношение на пасивите, свързани с предприятието.
Съвместно контролиран актив	Съвместно предприятие, чрез което страните, актив които упражняват съвместен контрол върху предприятието, имат права върху нетните активи на предприятието.
Съвместен контролиращ съдружник	Страна в съвместно контролиран актив, която упражнява съвместен контрол върху този съвместно контролиран актив.
Страна в съвместно предприятие	Предприятие, което участва в съвместно предприятие, независимо от това дали предприятието притежава съвместен контрол върху съвместното предприятие.
Отделно предприятие	Обособена финансова структура, в това число отделни юридически лица или уставни дружества, независимо от това дали тези предприятия имат юридическа правосубектност.

Съвместни предприятия и съвместен контрол

За да се счита за съвместно предприятие, предприятието трябва да е с договорен съвместен контрол. В МСФО 11 е дадено точно определение за съвместен контрол.

Съвместен контрол съществува само когато решенията по отношение на съответните дейности изискват единодушното съгласие на две или повече страни, споделящи контрола и нито една страна не контролира предприятието самостоятелно.

Преди да се определи дали дадено предприятие е съвместно, трябва да се прецени дали страните имат контрол над предприятието (в съответствие с определението за контрол в МСФО 10 Консолидирани финансови отчети).

Съгласно МСФО 10 Консолидирани финансови отчети, инвеститорът контролира предприятието, в което е инвестирано, когато е изложен на или има права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано, и има възможност да окаже въздействие върху тази възвръщаемост посредством своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано. Инвеститорът контролира предприятието, в което е инвестирано, ако има следните три основни елемента на контрол:

- правомощия в предприятието, в което е инвестирано – съществуващи права, които му дават възможност към дадения момент да ръководи съответните дейности, т. е. дейностите, които оказват съществено въздействие върху възвръщаемостта на предприятието, в което е инвестирано;
- излагане на или права върху променливите приходи от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано; и
- възможност да използва своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на възвръщаемостта на инвеститора.

След като са установили, че страните имат контрол над предприятието, те трябва да определят какъв е тип съвместно предприятие е то.

ПРИМЕР 1: Определяне на съвместен контрол

Предприятия D, E и F сключват договор за съвместен контрол, съгласно който предприятие D притежава 50 %, E притежава 40 % и F притежава 10 % от правата на глас. В договора има клауза, която изисква минимум % от 70 права на глас за вземане на решения относно съответните дейности. Кои от предприятията имат съвместен контрол в съответствие с МСФО 11?

РЕШЕНИЕ 1

За да бъде съвместно, върху предприятието трябва да имат съвместен контрол две или повече страни. В този пример, въпреки че предприятие D има правомощието да блокира оперативни решения, то се нуждае от правата на глас на поне още едно другите две страни, за да бъдат взети оперативни решения. Предприятията D и E имат съвместен контрол, тъй като оперативните решения не могат да се вземат без взаимното им съгласие.

Типове съвместни предприятия

Има два типа съвместни предприятия - съвместно контролирана дейност и съвместно контролиран актив. Независимо от целта, структурата или формата на споразумението, типът на съвместното предприятие зависи от правата и задълженията на страните, споделящи контрола.

Ако договорното споразумение дава на страните права върху активите и задължения по отношение на пасивите, свързани с предприятието, тогава това е съвместно контролирана дейност. При съвместно контролирана дейност не е необходимо дейността, която е предмет на споразумението, да се осъществява чрез отделно предприятие, а всяка страна може да използва свои собствени имоти и материални запаси, покрива оперативните разходи и задължения от свое име и осигурява независимо финансиране за задълженията, които поема от свое име във връзка с дейността. Приходите от продажбите обаче се разделят между съвместните управители.

Ако страните по договорното споразумение имат права върху нетните активи, тогава това е съвместно контролиран актив, а страните по този тип споразумение се наричат съвместно контролиращи съдружници. Този тип съвместни предприятия обикновено са структурирани чрез отделно предприятие. Отделното предприятие има права върху активите и задължения за пасивите въз основа на споразумението.

Съвместното предприятие, което не е структурирано като отделно предприятие, е съвместно контролирана дейност. В такива случаи в договорното споразумение са определени правата на страните върху активите и техните задължения по отношение на пасивите на предприятието, както и правата на страните върху съответните приходи и задължения за съответните разходи (МСФО 11.Б16). От друга страна, когато страните са структурирали съвместно предприятие като отделно предприятие, страните трябва да преценят дали правната форма на отделното предприятие, условията на договорното споразумение и, по целесъобразност, всички други факти и обстоятелства им дават права върху активите и задължения по отношение на пасивите на предприятието - тогава предприятието е съвместно контролирана дейност или права върху нетните активи на предприятието – тогава предприятието е съвместно контролиран актив.

Фигура 1 обобщава класификацията на съвместните предприятия от гледна точка на правата на страните върху активите и задълженията им за пасивите (МСФО 11.Б21).

Фигура 1: Класификация на съвместните предприятия

	Структурирано ли е като отделно предприятие?	НЕ →	Съвместно контролирана дейност
	↓ ДА ↓		
Правна форма на отделното предприятие	Дава ли правната форма права на страните върху активите/задължения за пасивите?	ДА →	
	↓ НЕ ↓		
Условия на договорното споразумение	Дава ли договорното споразумение права на страните върху активите/задължения за пасивите?	ДА →	
	↓ НЕ ↓		
Други факти и обстоятелства	Дава ли договорното споразумение права на страните върху всички активи/задължения за всички пасиви?	ДА →	
	↓ НЕ ↓		
	Съвместно контролиран актив		

Финансови отчети на страните в съвместно предприятие

Съвместните оператори признават своите активи, пасиви, приходи от продажби и разходи в съвместно контролирана дейност в съответствие с дяловото си участие. Когато дадено предприятие придобива дялово участие в съвместно контролирана дейност, в която съвместно контролираната дейност представлява бизнес съгласно определението в МСФО 3, то прилага, до размера на дела си в съответствие с параграф 20, всички принципи за осчетоводяване на бизнес комбинации съгласно МСФО 3 и други МСФО, които не са в противоречие с насоките в МСФО 11, и оповестяват информацията, която се изисква в тези МСФО по отношение на бизнес комбинации. Тези изисквания се прилагат както за първоначалното придобиване на участие в съвместна операция, така и за придобиването на допълнително участие в съвместна операция (в последния случай притежаваните преди това участия не се преоценяват).

От друга страна, съвместният контролиращ съдружник признава своето дялово участие в съвместно контролирания актив като инвестиция и отчита тази инвестиция по метода на собствения капитал в съответствие с МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия, освен ако

предприятието е освободено от прилагането на метода на собствения капитал. Страната, която участва в съвместно контролиран актив, но няма съвместен контрол върху него, отчита своето дялово участие в предприятието в съответствие с МСФО 9 Финансови инструменти, освен ако има значително влияние върху съвместно контролирания актив, в който случай го отчита в съответствие с МСС 28.

ПРИМЕР 2

От 500 км пътно-строителни работи по изграждането на магистрала, 200 км ще бъдат извършени от предприятие Z, а 300 км - от предприятие Y. Двете компании създават съвместно предприятие, което да изготвя необходимата асфалтова смес. Всички приходи и загуби ще бъдат разделени въз основа на количеството асфалтова смес, закупено от всяко предприятие от създаденото съвместно предприятие. През първата година е закупена асфалтова смес на обща стойност 300 000 BE, от които предприятие Z е закупило смес за 120 000 BE, предприятие Y закупува смес за 150 000 BE, а останалото количество е продадено на други компании. В края на първата година общите разходи са 250 000 BE. Въз основа на тази информация изчислете дяловете на предприятията Z и Y от общите приходи и разходи. Коефициентът на амортизация на съоръженията за приготвяне на асфалтови смеси е 10 %.

РЕШЕНИЕ 2

За да се изчислят дяловете на двете предприятия трябва да се изчисли съотношението на разпределение. От общото закупено количество за 270 000 BE предприятие Z е закупило смес за 120 000 BE, а предприятие Y - за останалите 150 000 BE. Следователно съотношението на разпределение за предприятие Z е 12/27, а за предприятие Y е 15/27. Прилагаме това съотношение към приходите и разходите и изчисляваме дяловете, обобщени в следната таблица.

	Съотношение на разпределение	Приходи	Разходи
Предприятие Z	12/27	133 333 BE	111 111 BE
Предприятие Y	15/27	166 667 BE	138 889 BE
Съвместно предприятие (асфалтова база)	27/27	300 000 BE	250 000 BE

Отделни финансови отчети

Счетоводното отчитане на съвместните предприятия в индивидуалните финансови отчети на страната, която участва в съвместно предприятие от вида на контрола, който има върху него и от вида на съвместното предприятие както следва:

В индивидуалните си финансови отчети съвместният управител или съвместният контролиращ съдружник отчита своето дялово участие в съвместно контролирана дейност в съответствие с параграфи 20-22 и 23 на МСФО 11, а в съвместно контролиран актив в съответствие с МСФО 9, освен

ако предприятието има значително влияние върху съвместно контролирания актив, в който случай се прилага параграф 10 от МСС 27 Индивидуални финансови отчети.

Оповестяване

МСФО 11 не съдържа изисквания за оповестяване. Изискванията за оповестяване на дялове в съвместни предприятия се постановяват от МСФО 12 Оповестяване на дялови участия в други предприятия.

ПРИМЕР 3

Предприятията C-day Construction Co. и Island Construction Co. сключиха договор за участию с равен дял в съвместно предприятие за завършване на строителен проект. За този проект C-day Construction Co. закупува строителни материали на стойност 160 000 BE, които се влагат в обекта. Две компании закупуват сглобяем строителен обект (имот), който струва 400 000 BE и двете компании имат равни дялове в този имот. Освен това Island Construction Co. е направила разходи за възнаграждения на строителните работници в размер на 120 000 BE. Коефициентът на амортизация на сглобяемия обект е 10 %. Как C-day Construction Co. и Island Construction Co. ще признаят тези сделки?

РЕШЕНИЕ 3

- Счетоводните записи на C-Day Construction Co. ще са както следва:

Признаване на сглобяем строителен обект

Dr. Имоти, машини и съоръжения	200 000 BE
Cr. Каса	200 000 BE

Признаване на строителни материали

Dr. Материални запаси	160 000 BE
Cr. Каса	160 000 BE

Признаване на вложени материални запаси в незавършено производство

Dr. Незавършено производство	160 000 BE
Cr. Материални запаси	160 000 BE

Признаване на амортизация

Dr. Незавършено производство	20 000 BE
Cr. Начислена амортизация	20 000 BE

- Счетоводните записи на Island Construction Co. ще са както следва:

Признаване на сглобяем строителен обект

Dr. Имоти, машини и съоръжения	200 000 BE
Cr. Каса	200 000 BE

Признаване на вложени материални запаси в незавършено производство

Dr. Незавършено производство	120 000 BE
Cr. Разходи за заплати	120 000 BE
<u>Признаване на амортизация</u>	
Dr. Незавършено производство	20 000 BE
Cr. Начислена амортизация	20 000 BE