

УДК 657.1.012.1

В.П. Онищенко, канд. екон. наук

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙ В АСОЦІЙОВАНІ ТА СПІЛЬНІ ПІДПРИЄМСТВА
ЗА П(С)БО 12 “ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ”****В.П. Онищенко**, канд. экон. наук

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В АССОЦИИРУЕМЫЕ И СОВМЕСТНЫЕ
ПРЕДПРИЯТИЯ ПО П(С)БУ 12 “ФИНАНСОВЫЕ ИНВЕСТИЦИИ”****Viktor Onyshchenko**, PhD in Economics

Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine

**ACCOUNTING OF INVESTMENTS TO ASSOCIATES AND JOINTLY
CONTROLLED ENTITIES ACCORDING TO REGULATION (STANDARD) OF
ACCOUNTING 12 “FINANCIAL INVESTMENTS”**

Досліджено облік інвестицій в асоційовані та спільні підприємства. Розглянуто критерії існування суттєвого впливу на об'єкт інвестування. Наведено визначення можливих об'єктів інвестування: асоційоване підприємство, спільне підприємство. Наведено логічну схему застосування методу участі в капіталі за П(С)БО 12. Ця логічна схема містить два блоки: коригування вартості фінансової інвестиції та коригування фінансового результату періоду за наявності операцій між інвестором та об'єктом інвестування. Розглянуті вимоги П(С)БО 12 щодо обліку таких операцій, порядок визнання доходів (витрат) майбутніх періодів у частині прибутку інвестора, що відповідає його частці в об'єкті інвестування. Наведено авторський варіант можливих бухгалтерських проведення з обліку операцій між інвестором та об'єктом інвестування (один з них авторський). Визначено проблеми обліку таких операцій та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: фінансова інвестиція, метод участі в капіталі, інвестор, об'єкт інвестицій, асоційоване підприємство, спільне підприємство, пов'язані особи, суттєвий вплив.

Исследован учет инвестиций в ассоциируемые и совместные предприятия. Рассмотрены критерии признания существенного влияния на объект инвестирования. Приведены определения возможных объектов инвестирования: ассоциированное предприятие, совместное предприятие. Приведена логическая схема применения метода участия в капитале по П(С)БУ 12. Данная логическая схема содержит два блока: корректировка стоимости финансовой инвестиции и корректировка финансового результата периода при наличии операций между инвестором и объектом инвестирования. Рассмотрены требования П(С)БУ 12 по учету таких операций, порядок признания доходов (расходов) будущих периодов в части прибыли инвестора, соответствующей его доле в объекте инвестирования. Приведен авторский вариант возможных бухгалтерских проводок по учету операций между инвестором и объектом инвестирования (один из них авторский). Установлены проблемы учета таких операций и предложены пути их решения.

Ключевые слова: финансовая инвестиция, метод участия в капитале, инвестор, объект инвестирования, ассоциированное предприятие, совместное предприятие, связанные стороны, существенное влияние.

The accounting of investments to associates and jointly controlled entities is studied. Considered criteria for the existence of significant influence on the investee. Contains definitions of possible types of investees: an associate, joint venture. Shows the logic scheme of the application of the equity method on RSA 12. This logic scheme contains two parts: the adjustment of the value of financial investments and the adjustment of financial result of period if transactions between the investor and the investee are exist. Studies the requirements of RSA 12 for accounting of such operations, the recognition of deferred charge or deferred expense in the investor, corresponding to its share of the investee. Shows author's variant of possible accounting entries for accounting transactions between the investor and the investee (one of them is author's). Accounting problems of such operations are established and ways to solve them are proposed.

Key words: financial investment, equity method, an investor, an investee, associate, jointly controlled entities, affiliated parties, significant influence.

Постановка проблеми. Економіка України потребує поживлення інвестиційних процесів. За таких обставин важливим є удосконалення наявного методичного забезпечення бухгалтерського обліку інвестицій, у тому числі в асоційовані та спільні підприємства [9; 10]. Загальні методологічні засади обліку інвестицій розкрито в П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, проте існують певні проблеми їх застосування на практиці.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналіз публікацій свідчить, що під час висвітлення порядку застосування методу участі в капіталі згідно з П(С)БО В. Добровським [2], В.С. Ленем [5] та іншими дослідниками докладно розглядається тільки один аспект – коригування балансової вартості фінансової інвестиції залежно від зміни власного капіталу

об'єкта інвестування з урахуванням при цьому виплати дивідендів. С.Ф. Голов, В.М. Костюченко досліджували проблеми обліку продажу чи передачі активів між залежними підприємствами, облік гудвілу, який може виникнути у разі придбання частки в капіталі асоційованих чи спільних підприємств, облік зменшення корисності фінансової інвестиції відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності [1].

Застосування методу участі в капіталі згідно з Національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку має свої особливості. Порівняння обліку фінансових інвестицій, у тому числі за методом участі в капіталі, проводили В.С. Здреник [3], А.П. Шаповалова [13]. В.С. Здреник, зокрема, акцентує увагу на необхідності окремої статті балансу для відображення фінансових інвестицій за методом участі в капіталі [3, с. 98]. А.П. Шаповалова пропонує виокремити фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в окрему класифікаційну групу [13, с. 108].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Залишаються не вирішеними на сьогодні проблеми застосування методу участі в капіталі за наявності господарських операцій між інвестором та об'єктом інвестування, зокрема відсутнє методичне забезпечення щодо застосування пп. 13-14 П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

Мета статті. Метою статті є висвітлити порядок ведення обліку фінансових інвестицій із використанням методу участі в капіталі згідно з П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції", зосередивши увагу на обліку господарських операцій між інвестором та об'єктом інвестування.

Виклад основного матеріалу. Згідно з П(С)БО 12 метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій збільшується (зменшується) на суму збільшення (зменшення) частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Метод участі в капіталі використовується для обліку фінансових інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства (п. 11 П(С)БО 12). При цьому при операціях із асоційованими та спільними підприємствами повинні бути виключені ті зміни, які є результатом операцій між інвестором та об'єктом інвестування, у частині, що відповідає його частці у статутному капіталі об'єкта інвестування (пп. 13-14 П(С)БО 12).

Асоційоване підприємство – це підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Суттєвим впливом є повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

Спільне підприємство – це спільна діяльність зі створенням юридичної особи. Тобто відповідно до П(С)БО 12 це підприємство, яке перебуває під спільним контролем його учасників. Спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Метод участі в капіталі не використовується для обліку інвестицій, якщо:

а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;

б) ці підприємства ведуть діяльність в умовах, які обмежують їх здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

На момент виникнення фінансова інвестиція відображається за її собівартістю. Відображення фінансової інвестиції на дату балансу за методом участі в капіталі передбачає такі облікові процедури (рис.):

- 1) збільшення (зменшення) балансової вартості інвестиції відповідно до змін власного капіталу об'єкта інвестування;
- 2) зменшення балансової вартості інвестиції на суму визнаних дивідендів;
- 3) коригування доходів та витрат, які відбуваються при реалізації (передачі) активів між інвестором та спільними чи асоційованими підприємствами згідно з пп. 13-14 П(С)БО 12.

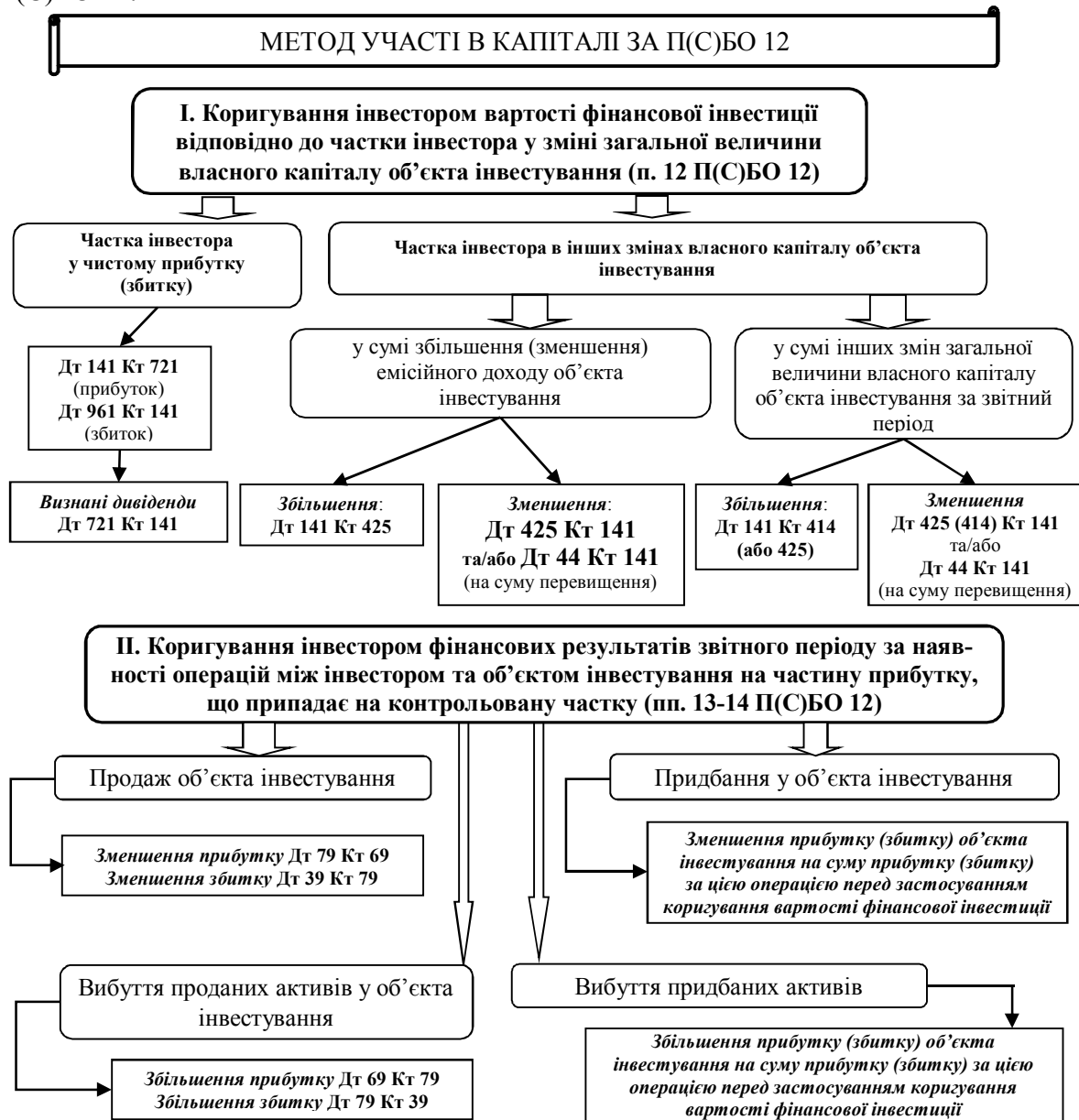


Рис. Логічна схема застосування методу участі в капіталі за П(С)БО 12 в обліку інвестора

Також відповідно до П(С)БО 23 “Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін” материнське підприємство (інвестор), його дочірні, спільні та асоційовані підприємства є пов’язаними особами, що вимагає розкриття певних господарських операцій у примітках до фінансової звітності. Відповідно до п. 11 П(С)БО 23 у примітках до фінансової звітності розкривається характер відносин між пов’язаними сторонами, видів та обсягів операцій (суми або частки у загальному обсязі) між пов’язаними сторонами, викорис-

таних методів оцінювання активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін, суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін.

Під час використання методу участі в капіталі є спеціальні правила відображення операцій з продажу чи передачі активів між інвестором та асоційованим чи спільним підприємством. Відповідно до п. 13 П(С)БО 12, якщо інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному, асоційованому підприємству відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

У п. 14 П(С)БО 12 містяться аналогічні за своєю природою вимоги, але для ситуації придбання активів у спільного, асоційованого підприємства. Відповідно до п. 14 П(С)БО 12, якщо інвестор (контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно у спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, відображаються повністю в період здійснення операції.

Слід звернути увагу на те, що вимоги пп. 13-14 П(С)БО 12 не поширюються на дочірні підприємства, оскільки материнське підприємство повинно, крім власної фінансової звітності, подавати ще й консолідовану фінансову звітність, під час складання якої з метою відображення материнського та дочірнього підприємств як єдиної економічної одиниці відбувається виключення сум внутрішньогрупових операцій.

Вимоги пп. 13-14 П(С)БО 12 пояснюються наявними у стандартах критеріями визнання доходу та принципом превалювання сутності над формою. Так, відповідно до п. 8 П(С)БО 15 "Доходи" дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Оскільки на асоційовані підприємства інвестор має суттєвий вплив, а спільне підприємство знаходиться під спільним контролем інвестора, то при реалізації продукції (товарів, інших активів) асоційованому чи спільному підприємству інвестор і надалі частково здійснює управління та контроль над реалізованою продукцією (товарами, іншими активами). Контроль та управління за такою продукцією належить іншим особам тільки у частині, що відповідає їх частці в асоційованому чи спільному підприємстві. Це і є проявом принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою.

Слід зазначити, що П(С)БО 12 не містить прикладу відображення в бухгалтерському обліку таких операцій. Для обліку розрахунків між дочірніми та асоційованими підприємствами Інструкцією про застосування Плану рахунків [4] передбачено використання рахунку 682 “Внутрішні розрахунки”. І це є все, що міститься в нормативних документах щодо обліку таких операцій.

Як уже зазначалось, у своїх роботах методику обліку таких операцій розглянув С.Ф. Голов [12, с. 248]. С.Ф. Голов застосовує для обліку розрахунків з асоційованим підприємством рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, а не 682 “Внутрішні розрахунки” [12, с. 248]. Використання рахунку 682 відповідає діючій Інструкції до Плану рахунків [4]. Слід погодитися з С.Ф. Головим щодо такого підходу. Так, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] на субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки” ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми й асоційованими підприємствами, а серед рахунків 3-го класу Інструкція не виділяє спеціальних рахунків для обліку розрахунків з асоційованими підприємствами. Проте в результаті використання тільки одного рахунку для обліку розрахунків з асоційованими підприємствами, на субрахунку 682 здійснюється облік як кредиторської, так і дебіторської заборгованості, що виникає внаслідок розрахунків з асоційованим підприємством. Використання для обліку розрахунків з асоційованими підприємствами рахунку 682 може призвести до згортання взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості при визначенні кінцевого сальдо за цим рахунком (або необхідно використовувати його як активно-пасивний). Однак як вітчизняні П(С)БО, так і МСФЗ/МСБО не передбачають згортання взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості при застосуванні методу участі в капіталі.

Отже, для обліку дебіторської заборгованості, що виникає внаслідок розрахунків з асоційованим підприємством, доцільно використовувати рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, а для обліку кредиторської – рахунок 63 “Розрахунки з поставальниками та підрядниками”. При цьому у межах згаданих рахунків можна відкрити спеціальні аналітичні рахунки. Зроблені висновки стосуються не тільки обліку операцій з асоційованими підприємствами, але й зі спільними підприємствами, тому що для таких підприємств також використовується метод участі в капіталі.

Проте недоліком алгоритму, наведеного С.Ф. Головим [12, с. 248], є складність у його практичному застосуванні. При відвантаженні продукції асоційованому підприємству він використовує бухгалтерські проведення типу Дт 36–Кт 70 (на величину доходу, що відповідає неконтрольованій частці) та Дт 36–Кт 69 (на величину доходу, що відповідає контрольованій частці). Складність полягає в тому, що, по-перше, при такому алгоритмі після кожної операції з передачі (продажу) активів асоційованому підприємству необхідно здійснювати розрахунок прибутку (збитку) від продажу з визнанням доходів (витрат) майбутніх періодів. По-друге, при такому алгоритмі бухгалтерських проведення існує розбіжність між сумами бухгалтерських проведення та первинними документами, адже накладна виписується на повну суму. Це ускладнює облік в умовах його автоматизації.

Отже, доцільно дещо змінити алгоритм бухгалтерських проведення, наведений С.Ф. Головим [12, с. 248]. Новий алгоритм повинен спиратися на стандартні проведення, які використовуються при реалізації активів. З цією метою бухгалтерське проведення, що відображає доходи майбутніх періодів, пропонується здійснювати в кінці періоду, на дату складання балансу.

Таким чином, пропонується доповнити робочий план рахунків підприємства-інвестора рахунками для обліку дебіторської заборгованості, що виникає при обліку

операцій між асоційованим (чи спільним) підприємством та інвестором рахунком 365 “Розрахунки з асоційованими (спільними) підприємствами”, а кредиторської заборгованості – рахунком 634 “Розрахунки з асоційованими (спільними) підприємствами”.

Розглянемо на умовному прикладі пропоновану практичну реалізацію п. 13 П(С)БО 12.

Умова прикладу. Підприємство “Мрія” 29.08.2014 р. здійснило продаж готової продукції підприємству “Світанок”. Виручка від реалізації продукції становить 12 000 грн з ПДВ, собівартість реалізованої продукції 9000 грн.

31.12.2014 р. підприємство “Мрія” на дату балансу отримало такі дані від підприємства “Світанок”: відбувся продаж підприємством “Світанок” за грудень 2014 р. подібної продукції третім особам у кількості та вартості, що перевищує суму реалізації такої продукції між підприємствами “Мрія” та “Світанок”.

Підприємство “Мрія” має частку в капіталі, підприємства “Світанок”, що становить 30 %.

Таким чином, підприємство “Світанок” щодо підприємства “Мрія” є асоційованим. Виручка від реалізації без ПДВ становить 10 000 грн. Прибуток від реалізації дорівнює $10\,000 - 9000 = 1000$ (грн). Частина прибутку, що відповідає частці інвестора в асоційованому підприємстві (контрольована частка), становить $30\% \cdot 1000 = 300$ (грн). Частина прибутку, що відповідає частці інших учасників асоційованого підприємства (неконтрольована частка), становить $1000 - 300 = 700$ (грн) (табл.).

Таблиця

Пропонований порядок відображення господарських операцій між інвестором та асоційованим підприємством

Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Бухгалтерські записи 29.08.14			
Відображено дохід від реалізації готової продукції	365	701	12000
Відображено зобов’язання з ПДВ	701	641	2000
Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	9000
Бухгалтерські записи 30.09.14			
Віднесено частину прибутку від реалізації продукції, що відповідає частці інвестора в асоційованому підприємстві, до складу доходів майбутніх періодів	701	69	300
Віднесено собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат	791	901	9000
Віднесено дохід від реалізації готової продукції за винятком частини прибутку, що відповідає частці інвестора, на фінансовий результат	701	791	9700
Визначено фінансовий результат по операційній діяльності	791	44	700
Бухгалтерські записи 31.12.14			
Визнано прибуток від реалізації готової продукції, який припадає на частку інвестора в асоційованому підприємстві	69	791	300
Визначено фінансовий результат по операційній діяльності	791	44	300

Для визнання доходу майбутніх періодів у частині прибутку, що відповідає частці інвестора, пропонується використовувати бухгалтерське проведення Дт 70–Кт 69. Його слід розглядати як регулююче, що здійснюється лише один раз за звітний період, на дату складання балансу. Воно здійснюється одразу на всю суму прибутку, що відповідає частці інвестора, за всіма операціями з реалізації активів асоційованому (або спільному) підприємству, які відбулися за звітний період. Після реалізації готової продукції асоційованим підприємством у інвестора здійснюється проведення типу Дт 69–Кт 79,

яке відсутнє в можливій кореспонденції рахунків в Інструкції до Плану рахунків, до якої необхідно внести відповідні зміни.

Висновки і пропозиції. Аналізуючи порядок застосування методу участі в капіталі згідно з П(С)БО 12, можна дійти висновку, що його суттєвим недоліком є складність у реалізації на практиці. Процедура коригування доходів та витрат, що застосовується при реалізації (передачі) активів між інвестором та асоційованим чи спільним підприємством з визнанням при цьому доходів (витрат) майбутніх періодів є занадто складною та потребує надання об'єктом інвестування інвестору інформації щодо реалізації активів, подібних до отриманих, а також інформації щодо амортизації необоротних активів, отриманих при таких операціях. Тому часто на практиці пп. 13-14 П(С)БО 12 не застосовуються. У такому разі використання методу участі в капіталі обмежується тільки визнанням збільшення (зменшення) балансової вартості інвестиції на суму зміни власного капіталу об'єкта інвестування з урахуванням отриманих дивідендів.

Перспективним є дослідження з приводу удосконалення діючого порядку застосування методу участі в капіталі на основі гармонізації П(С)БО 12 з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства".

Список використаних джерел

1. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
2. *Добровський В.* Фінансові інвестиції: коментар до П(С)БО 12 / В. Добровський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 6. – С. 8–12.
3. *Здреник В. С.* Облік фінансових інвестицій за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: порівняльний аспект / В. С. Здреник, Н. О. Рафальська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 4 (62). – С. 96–99.
4. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затверджена наказом МФУ від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
5. *Лень В. С.* Фінансовий облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Академія, 2011. – 608 с.
6. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства"* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_046.
7. *Онищенко В.* Актуальні питання застосування методу участі в капіталі згідно з П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 15–22.
8. *Онищенко В.* Можливості застосування зарубіжного досвіду для обліку спільної діяльності за договором простого товариства в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 28–35.
9. *Онищенко В.* Спільні підприємства при застосуванні методу участі в капіталі в Україні / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 32–37.
10. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції"* [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.
11. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"* [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2003 р. № 303. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>.
12. *Фінансовий облік : підручник* / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
13. *Шаповалова А. П.* Облікова класифікація та оцінка фінансових інвестицій: вітчизняний та зарубіжний досвід / А. П. Шаповалова, С. Р. Опанасюк // Сборник научных трудов «Вестник НТУ «ХПИ»»: Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2010. – № 63. – С. 101–108.