

Тлумачення ПКТ-12

Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення

Посилання

- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- МСБО 19 “Виплати працівникам”;
- МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність”;
- МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання”;
- МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”.

Проблема

1. Суб'єкт господарювання може бути створеним для вузького, чітко окресленого призначення (наприклад, оренди, проведення досліджень, розробок або секьюризації фінансових активів). Такий суб'єкт господарювання спеціального призначення (СГСП) може мати форму корпорації, трасту, товариства або некорпоративного суб'єкта господарювання. Часто СГСП створюють за юридичними угодами, які накладають суворі, а іноді постійні обмеження повноважень його керівного органу, опікунської ради або управлінського персоналу щодо прийняття рішень з приводу діяльності СГСП. Часто такі положення конкретизують управлінську політику і поточну діяльність СГСП так, що їх ніхто не може змінити, хіба що засновник чи спонсор (тобто, вони функціонують на так званому “автопілоті”).
2. Спонсор (або суб'єкт господарювання, від імені якого створено СГСП) часто переводить активи до СГСП, одержує права використовувати активи, що належать СГСП, або виконує послуги для СГСП, тим часом як інші сторони (ті, що “надають капітал”) можуть передавати СГСП грошові кошти. Суб'єкт господарювання, що здійснює операції з СГСП (часто засновник або спонсор), може, по суті, контролювати СГСП.
3. Вигідна частка у СГСП може набирати форму, наприклад, боргового інструмента, інструмента власного капіталу, права участі, залишкового відсотка чи оренди. Деякі вигідні частки можуть просто давати утримувачеві фіксовану чи задекларовану ставку прибутковості, а інші – давати утримувачу права або доступ до інших майбутніх економічних переваг від діяльності

СГСП. В більшості випадків засновник чи спонсор (або ж суб'єкт господарювання, від імені якого створено СГСП) утримує значну вигідну частку в діяльності СГСП, навіть якщо він володіє незначною часткою або зовсім не володіє власним капіталом СГСП.

4. МСБО 27 вимагає консолідації суб'єктів господарювання, контрольованих суб'єктом господарювання, що звітує. Однак Стандарт не містить чітких керівних положень щодо консолідації СГСП.
5. Проблема полягає в тому, за яких обставин суб'єкт господарювання має консолідувати СГСП.
6. Це Тлумачення не застосовується до програм виплат після завершення трудової діяльності або програм інших довгострокових виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19.
7. Передачу активів від суб'єкта господарювання до СГСП можна кваліфікувати як продаж, здійснений цим суб'єктом господарювання. Але навіть якщо передача не кваліфікується як продаж, згідно з положеннями МСБО 27 і цим Тлумаченням, суб'єкт господарювання має консолідувати СГСП. Це Тлумачення не враховує обставин, за яких ставлення продажу застосовується щодо суб'єкта господарювання або усунення наслідків такого продажу після консолідації.

Консенсус

8. СГСП треба консолідувати, якщо сутність взаємовідносин між суб'єктом господарювання і СГСП указує на те, що суб'єкт господарювання контролює це СГСП.
9. У цьому зв'язку контроль за СГСП може виникнути згідно з попереднім визначенням діяльності СГСП (що діє на "автопілоті") або інакше. МСБО 27.13 вказує кілька обставин, які приводять до контролю навіть у випадках, коли суб'єкт господарювання володіє половиною або менше голосів іншого суб'єкта господарювання. Подібно до цього контроль може існувати навіть у випадках, коли суб'єкт господарювання володіє незначною частиною або зовсім не володіє власним капіталом СГСП. Застосування концепції контролю вимагає в кожному випадку судження в контексті усіх відповідних чинників.
10. Крім ситуацій, описаних у МСБО 27.13, нижче наведено приклади обставин, які можуть свідчити про взаємовідносини, за яких суб'єкт господарювання контролює СГСП, а отже, має консолідуватися з СГСП (додаткові керівні положення додаються до цього Тлумачення):

- а) по суті, діяльність СГСП проводиться від імені суб'єкта господарювання відповідно до його конкретних господарських потреб у такий спосіб, що суб'єкт господарювання одержує вигоду від функціонування СГСП;
- б) по суті, суб'єкт господарювання має можливість приймати рішення щодо одержання більшої вигоди від діяльності СГСП, і, запроваджуючи механізм "автопілот", суб'єкт господарювання делегує можливість ухвалювати ці рішення;
- в) по суті, суб'єкт господарювання має права одержувати більшість вигід СГСП, а отже, може наражатися на ризики, пов'язані з діяльністю СГСП, або
- г) по суті, суб'єкт господарювання зберігає більшість ризиків щодо залишкової частки або власності, пов'язаних з СГСП або його активами, для одержання вигід від своєї діяльності.

11. [Вилучено]

Дата консенсусу

Червень 1998 р.

Дата набрання чинності

Це Тлумачення набирає чинності для річних фінансових періодів, починаючи з 1 червня 1999 р. або пізніше; застосування до цієї дати заохочується. Зміни в облікових політиках слід відображати відповідно до вимог МСБО 8.

Суб'єкту господарювання слід застосовувати зміну в параграфі 6 до річних періодів, які починаються 1 січня 2005 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 2 до більш раннього періоду, він також повинен застосовувати до цього ж періоду зазначену зміну.