

RAČUNOVODSTVO ZAJEDNIČKIH POTHVATA („JOINT VENTURES“)

- **MRS 31 – Udjeli u zajedničkim pothvatima**
- **Zajednički pothvat** - ugovorni aranžman kojim dvije ili više osoba poduzima ekonomsku aktivnost koja je podvrgnuta zajedničkoj kontroli
- **Ulagatelj u zajednički pothvat** je osoba u zajedničkom pothvatu i nema zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom
- **Pothvatnik** je osoba u zajedničkom pothvatu koja ima zajedničku kontrolu nad tim zajedničkim pothvatom.
- **Zajednička kontrola** je ugovorom uređeno sudjelovanje u kontroli nad ekonomskim aktivnostima i postoji samo kada donošenje strateških financijskih i poslovnih odluka zahtijeva jednoglasni pristanak svih strana koje dijele kontrolu (pohvatnika).

- **Razmjerna konsolidacija** - računovodstvena metoda kojom se pothvatnikov udjel u svakoj imovini, obvezama, prihodu i rashodu nekog zajednički kontroliranog subjekta dodaje stavku po stavku, sličnu stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.
- Dva ili više pothvatnika stupaju u zajednički pothvat najčešće ugovornim aranžmanom kojim se uspostavlja zajednička kontrola nad resursima i aktivnostima zajedničkog pothvata

Ciljevi zajedničkog pothvata

- Podjela rizika, ali i uspjeha u razvoju novih tržišta, proizvoda i tehnologija,
- Spajanje komplementarnih tehnologija i znanja,
- Spajanje resursa u razvoju proizvodnje i za druge pogodnosti.

Prema MRS 31 - Ugovorni aranžman zajedničkog pothvata uređuje sljedeća područja

- Aktivnost, trajanje i obveze u vezi s izvještavanjem o zajedničkom pothvatu,
- Imenovanju upravnog odbora ili odgovarajućeg upravljačkog tijela zajedničkog pothvata i glasačka prava pothvatnika,
- Uplate kapitala pothvatnika, i
- Udjeli pothvatnika u proizvodnji, prihodima, rashodima ili rezultatima zajedničkog pothvata.

Organizacijska struktura zajedničkog pothvata

- Zajednički kontrolirane djelatnosti
- Zajednički kontrolirana imovina
- Zajednički kontrolirani subjekti

Zajednički kontrolirane djelatnosti

- **Zajednički pothvat nije poseban pravni subjekt – zajedničke djelatnosti se reguliraju ugovorom**

U pogledu svojih udjela u zajednički kontroliranim djelatnostima, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima (MRS 31)

- a) imovinu koja kontrolira i obveze koje nastaju,
- b) rashode koji nastaju i svoj udio u prihodu koji zarađuje od prodaje robe ili pružanja usluga zajedničkim pothvatom.

Primjer 1: Zajednički kontrolirane djelatnosti

- Dionička društva A d.d. i B d.d. 01.01.2012. sklopili su ugovor o zajedničkom pothvatu. Ugovorena je zajednički kontrolirana djelatnost u proizvodnji proizvoda „X“ za razdoblje 01.01.2012. (privremeni zajednički pothvat). Prema ugovoru svaki od pothvatnika u svojoj glavnoj knjizi evidentira svoju imovinu, obveze, kao i sve rashode (one koji se ne odnose kao i one koji se odnose na proizvodnju proizvoda „X“). Za proizvod „X“ sastavljen je na početku godine plan prodaje (prihoda), plan proizvodnje, plan troškova proizvodnje gotovih proizvoda kao i plan troškova prodanih gotovih proizvoda (rashoda).
- Sukladno planu troškova proizvodnje zajedničkog proizvoda „X“ ugovoren je udjel pothvatnika u prihodu ostvarenim prodajom proizvoda „X“. Tako je udjel A d.d. 60%, a B d.d. 40% prihoda od prodaje proizvoda „X“, koji je u 2012. bio 580.000 KM. Dioničko društvo A d.d. na kraju 2012. je iskazalo bilancu kao i izvještaj o dobiti prije i poslije udjela u prihodu od prodaje proizvoda „X“ iz zajedničkog pothvata:

Bilanca 31.12.2012. A d.d.

Zemljište	1.200.000
Građevinski objekti	2.400.000
Oprema	6.800.000
Zalihe	900.000
Potraživanja	700.000
Novac	200.000
UKUPNO IMOVINA	12.200.000
Dionički kapital	6.000.000
Zadržani dobiti	2.000.000
Dugoročne obveze	3.000.000
Kratkoročne obveze	1.200.000
UKUPNO KAPITAL I OBVEZE	12.200.000

Izvještaj o dobiti za 2012. A d.d.(prije udjela u prihodu od prodaje proizvoda iz zajedničkog pothvata)		Izvještaj o dobiti za 2012.(poslije udjela)
Prihodi od prodaje	620.000	+ 348.000 (580.000 X 60%)
Prihodi od kamata	90.000	
Izvanredni prihodi	50.000	
UKUPAN PRIHOD	760.000	1.108.000
Trošak prodanih proizvoda	450.000	
Rashodi od kamata	120.000	
Izvanredni rashodi	20.000	
DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	170.000	518.000

U svoj izvještaj o dobiti društvo B d.d.
uključit će i udjel u prihodu od zajedničkog
pothvata od 232.000 (580.000 x 40%).

Zajednički kontrolirana imovina

- Zajedničkim pothvatom se ugovara zajedničko kontrolirana imovina
- Zajedničko vlasništvo nad konkretnim imovinskim pozicijama

U pogledu svog udjela u zajednički kontroliranoj imovini, pothvatnik treba priznati u svojim financijskim izvještajima (MRS 31)

- a) Svoj udjel u zajednički kontroliranoj imovini, razvrstan prema vrsti imovine,
- b) Sve obveze koje su nastale,
- c) Svoj udjel u svim obvezama koje su nastale zajednički s drugim pothvatnicima u odnosu na zajednički pothvat,
- d) Svaki prihod od prodaje ili korištenja svog udjela od proizvodnje zajedničkog pothvata, zajedno sa svojim udjelom svih rashoda nastalih zajedničkim pothvatom,
- e) Sve rashode koji su nastali u svezi s njegovim udjelom u zajedničkom pothvatu.

Primjer 2: Zajednički kontrolirana imovina

- Dionička društva C d.d. i D d.d. imaju zajedničko vlasništvo nad naftovodom (zajednički kontrolirana imovina) koji je financiran iz dugoročnog kredita, a čiji trošak nabave iznosi 4.000.000 KM. Vlasništvo nad naftovodom je u omjeru 70% C d.d. i 30% D d.d. razmjerno vlasništvu nad naftovodom dionička društva C d.d. i D d.d. priznaju u svojim odvojenim financijskim izvještajima udjel u zajednički kontroliranoj imovini, obvezama te prihodima i rashodima od zajednički kontrolirane imovine.
- Tekuće obveze nastale tijekom 2012. s temelja naftovoda iznose 120.000 KM, a odnose se na nabavljene rezervne dijelove za naftovod. Prihodi od naftovoda iznose 500.000 KM, a rashodi 300.000 KM. Sve izlazne i ulazne fakture koje se odnose na korištenje naftovoda glase na društvo C d.d. koje nakon toga šalje knjižnu obavijest dioničkom društvu D d.d.

Bilanca 31.12.2012. C d.d. (prije udjela u zajednički kontroliranoj imovini i obvezama)		Bilanca 31.12.2012. (poslije udjela)
Zemljište	600.000	
Građevinski objekti	2.200.000	
Oprema	1.000.000	+2.800.000(4.000.000x70%)
Zalihe	816.000	+ 84.000 (120.000x70%)
Potraživanja	300.000	
Novac	200.000	
UKUPNO IMOVINA	5.116.000	8.000.000
Dionički kapital	2.800.000	
Zadržani dobiti	1.000.000	
Dugoročne obveze	800.000	+2.800.000(4.000.000x70%)
Kratkoročne obveze	516.000	+ 84.000 (120.000x70%)
UKUPNO KAPITAL I OBVEZE	5.116.000	8.000.000

Izvještaj o dobiti za 2012. C d.d.(prije udjela u prihodima i rashodima od zajednički kontrolirane imovine)		Izvještaj o dobiti za 2012. C d.d. (poslije udjela)
Prihodi od prodaje	600.000	+350.000(500.000x70%)
Prihodi od kamata	120.000	
Izvanredni prihodi	60.000	
UKUPAN PRIHOD	780.000	1.130.000
Trošak prodanih proizvoda	420.000	+210.000(300.000x70%)
Rashodi od kamata	50.000	
Izvanredni rashodi	30.000	
UKUPAN RASHOD	500.000	710.000
DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	280.000	420.000

3. Zajednički kontrolirani subjekti

- Zajednički kontrolirani subjekt je zajednički pothvat koji obuhvaća uspostavu korporacije, partnerstva ili drugog subjekta, u kojem svaki pothvatnik ima udjel

Financijsko izvještavanje i prezentiranje konsolidiranih financijskih izvještaja pothvatnika, kao pravnih subjekata koji imaju dionice ili udjele u zajednički kontroliranom subjektu može se izvršiti pomoću sljedeće dvije metode:

- a) **Metode razmjerne konsolidacije** - računovodstvena metoda kojom se pothvatnikov udjel u svakoj imovini, obvezama, prihodu i rashodu nekog zajedničkog kontroliranog subjekta dodaj dodaje, stavku po stavku, sličnim stavkama u financijskim izvještajima pothvatnika ili se iskazuju kao zasebne stavke u financijskim izvještajima pothvatnika.
- b) **Metode udjela**

Primjer: Metoda razmjernje konsolidacije

- Dioničko društvo P d.d. i dioničko društvo R d.d. jesu pothvatnici koji imaju po 50% dionica u dioničkom društvu S d.d. koje je zajednički pothvat (zajednički kontrolirani subjekt). Na kraju 2012. godine dionička društva P d.d. i S d.d.(zajednički pothvat) imali su sljedeće bilance i izvještaje o dobiti (dioničko društvo R d.d. izvršit će potpuno isti postupak kao i P d.d. i neće se ilustrirati u primjeru):

Bilanca	P d.d.	S d.d.	Razmjerna konsolidacija P d.d. i S d.d.
Oprema	400.000	400.000	600.000
Ulaganje u S d.d.	250.000	-	-
Zalihe	200.000	150.000	275.000
Potraživanja	150.000	75.000	187.500
Novac	100.000	25.000	112.500
UKUPNO IMOVINA	1.100.000	650.000	1.175.000
Dionički kapital	500.000	400.000	500.000
Zadržani dobiti	150.000	100.000	150.000
Dugoročne obveze	250.000	50.000	275.000
Kratkoročne obveze	200.000	100.000	250.000
UKUPNO KAPITAL I OBVEZE	1.100.000	650.000	1.175.000

Izveštaj o dobiti	P d.d.	S d.d.	Razmjerna konsolidacija P d.d.i S d.d.
Prihodi od prodaje udjel P d.d. u S d.d.	1.000.000 40.000*	250.000 -	1.125.000 -
UKUPAN PRIHOD	1.040.000	250.000	1.125.000
Troškovi prodanih proizvoda	600.000	100.000	650.000
Financijski rashodi	200.000	50.000	225.000
UKUPNO RASHOD	800.000	150.000	875.000
DOBIT PRIJE POREZA	240.000	100.000	250.000
Porez na dobit (10%)	24.000	10.000	34.000
NETO DOBIT	216.000	90.000	216.000

Statutarna konsolidacija

- Oblik poslovnog spajanja kod kojeg se dva društva spajaju u novoformirano društvo naziva se statutarnom konsolidacijom.
- Novoformirano društvo stječe sve dionice ili vlasničke udjele društva koje preuzima
- Društva koja se spajaju u novoformirano društvo gube svoj pravni subjektivitet i odvojenu računovodstvenu evidenciju te postaju dijelovi novoformiranog društva u okviru kojeg nastavljaju djelovati kao profitni ili investicijski centri.
- Sličan procesu fuzije

- Postupak statutarne konsolidacije provodi se kroz sljedeće korake:
- Uprave društava koja se spajaju u novoformirani subjekt dogovaraju sve uvjete konsolidacije.
- Dioničari društava (vlasnici) koji se spajaju i odobravaju uvjete konsolidacije (moraju biti u skladu s internim politikama i pravilnicima subjekata koji se međusobno spajaju te postojećim institucionalnim okvirom
- Novoformirani poslovni subjekt izdaje dionice koje distribuira dioničarima društava koji se spajaju u novoformirani subjekt, u zamjenu za sve njihove glavne dionice s pravom glasa.
- Novoformirani subjekt preuzima neto imovinu društava koja se spajaju čime ta društva prestaju postojati kao samostalni pravni subjekti te postaju dijelovi (profitni ili investicijski centri) novoformiranog subjekta.

- ***Primjer***

- Dionička društva X d.d. i Y d.d. 01.01.2013. spajaju se u novoformirano društvo Z d.d. Procijenjena fer vrijednost imovine društava X d.d. i Y d.d. 31.12.2012. prikazana je u tablici. Novoosnovano društvo Z d.d. emitiralo je 5.000 običnih dionica, koje razmjenjuje za sve dionice dioničkih društava X d.d. i Y d.d. Nominalna vrijednost ovih dionica je 100 KM po dionici, a tržišna cijena na datum spajanja ovih društava bila je 200 KM po dionici. Cjelokupna imovina i obveze po fer vrijednosti preneseni su u glavnu knjigu novoosnovanog društva Z d.d.

Fer vrijednost X d.d. i Y d.d. 31.12.2012.

Red.br.	Pozicija	X d.d.	Y d.d.
1.	Građevinski objekti	70.000	30.000
2.	Oprema	400.000	125.000
3.	Zalihe	220.000	55.000
4.	Žiroračun	100.000	10.000
	Ukupno imovina	790.000	220.000
5.	Dobavljači	50.000	40.000
	Fer vrijednost neto imovine	740.000	180.000

Bilanca Z d.d. nakon spajanja X d.d. i Y d.d. 01.01.2013.

Red.br	Pozicija	Iznos
1.	Goodwill	80.000
2.	Građevinski objekti	100.000
3.	Oprema	525.000
4.	Zalihe	275.000
5.	Žiroračun	110.000
	Ukupno imovina	1.090.000
6.	Obične dionice (nominalna vrijednost)	500.000
7.	Rezerve kapitala	500.000
8.	Dobavljači	90.000
	Obveze i kapital	1.090.000