

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для коммерческих предприятий 15**

«ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ»

Содержание	№ пунктов
Общие положения.....	1
Определения.....	2
Значительное влияние.....	3-5
Применение метода по долевному участию.....	6-20
Обесценение.....	21-23
Раскрытие информации.....	24-25
Дата вступления в силу.....	26

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Настоящий стандарт применяется для учета инвестиций в ассоциированные предприятия, за исключением инвестиций которые при первоначальном признании отнесены к категории оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, либо классифицируются как предназначенные для торговли. Такие инвестиции должны оцениваться по справедливой стоимости в соответствии с национальным стандартом финансовой отчетности «Финансовые инструменты».

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

2. Следующие термины используются в настоящем стандарте в указанных значениях:

Ассоциированное предприятие - это предприятие, на деятельность которого инвестор имеет значительное влияние и которая не является ни дочерним предприятием, ни долей участия в совместной деятельности.

Консолидированная финансовая отчетность - финансовая отчетность группы экономических субъектов, представленная как финансовая отчетность единого экономического субъекта.

Контроль - это полномочия на управление финансовой и операционной политикой предприятия таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Метод учета по долевному участию - это метод бухгалтерского учета, при котором инвестиции первоначально учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Прибыль или убыток инвестора включает его долю в прибыли или убытке объекта инвестиций.

Совместный контроль представляет собой согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью и существует только в тех случаях, когда связанные с такой деятельностью стратегические финансовые и операционные решения требуют общего согласия сторон, между которыми распределен контроль (предпринимателями).

Отдельная финансовая отчетность - это представляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или предпринимателем в совместно контролируемом предприятии отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций. Финансовая отчетность предприятия, не имеющего дочернего предприятия, ассоциированного предприятия или доли участия в совместно контролируемом предприятии, не является отдельной финансовой отчетностью. Отдельная финансовая отчетность - это финансовая отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности, в которой учет инвестиций осуществляется с использованием метода учета по долевному участию, и финансовой отчетности, в которой доли предпринимателей в совместной деятельности консолидируются на пропорциональной основе. Отдельная финансовая отчетность может сопровождать или не сопровождать такую финансовую отчетность.

Значительное влияние - это возможность участия в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не единоличного или совместного контроля над такой политикой.

Дочернее предприятие - это предприятие, которое контролируется другим предприятием (называемой материнским).

ЗНАЧИТЕЛЬНОЕ ВЛИЯНИЕ

3. Если инвестор прямо или косвенно владеет (например, через дочерние предприятия) не менее чем 20% имеющих право голоса акций объекта инвестиций, это, в отсутствие ясных доказательств обратного, означает, что инвестор обладает значительным влиянием. И наоборот, если инвестор прямо или косвенно владеет (например, через дочерние предприятия) менее чем 20% имеющих право голоса акций объекта инвестиций, то это, в отсутствие ясных доказательств обратного, означает, что инвестор не имеет значительного влияния. Владение другим инвестором

крупным или контрольным пакетом акций необязательно исключает наличие у инвестора значительного влияния.

4. Наличие значительного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается одним или несколькими из перечисленных ниже способов:

а) представительством в совете директоров или равнозначном органе управления объектом инвестиций;

б) участием в процессе выработки политики, включая участие в принятии решений, касающихся дивидендов или других распределений;

в) наличием крупных операций между инвестором и объектом инвестиций;

г) обменом управленческим персоналом;

д) предоставлением важной технической информации.

5. Предприятие утрачивает значительное влияние на объект инвестиций вместе с утратой возможности участия в принятии решений в вопросах финансовой и операционной политики данного объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может иметь место как при наличии изменений в абсолютном или относительном уровне владения, так и в отсутствие таких изменений. Такая утрата может произойти, например, когда ассоциированное предприятие становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Она также может произойти вследствие договорного соглашения.

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА УЧЕТА ПО ДОЛЕВОМУ УЧАСТИЮ

6. Инвестиция в ассоциированное предприятие должна учитываться с использованием метода учета по долевному участию, кроме случаев, когда:

а) такая инвестиция классифицирована как предназначенная для реализации в соответствии с национальным стандартом «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»;

б) применимо исключение, позволяющее материнскому предприятию, имеющему инвестицию в ассоциированное предприятие, не представлять консолидированную финансовую отчетность;

в) применимо все нижеследующее:

в роли инвестора выступает дочернее предприятие, находящееся в полной или частичной собственности другого предприятия, и ее другие владельцы, в том числе и те, которые в других случаях не имеют права голоса, уведомлены и не возражают против того, чтобы инвестор не применял метод учета по долевному участию;

долговые или долевыми инструментами инвестора не обращаются на открытом рынке (на внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

инвестор не представлял и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью последующего выпуска какого-либо класса инструментов в обращение на открытом рынке;

конечное или любое промежуточное материнское предприятие инвестора выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям международных или национальных стандартов финансовой отчетности.

7. Согласно методу учета по долевого участию, инвестиции первоначально признаются по себестоимости, и их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается на признанную долю инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. Принадлежащая инвестору доля прибыли или убытка объекта инвестиций признается в прибыли или убытке инвестора. Полученный от объекта инвестиций доход уменьшает балансовую стоимость инвестиций. Может возникнуть необходимость в корректировке балансовой стоимости для отражения изменений пропорциональной доли участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в результате изменений в собственном капитале объекта инвестиций, которые не были включены в его отчет о совокупной прибыли. Такие изменения включают и те, которые возникают вследствие переоценки основных средств, а также при появлении разницы от пересчета иностранных валют. Доля инвестора в изменениях этих показателей признается непосредственно в капитале инвестора.

8. Признание дохода на основе полученных поступлений может не соответствовать размерам дохода, заработанного инвестором по инвестиции в ассоциированное предприятие, потому что полученный доход может быть мало связан с результатами деятельности ассоциированного предприятия. Поскольку инвестор оказывает существенное влияние на ассоциированное предприятие, он заинтересован в результатах его деятельности, а, следовательно, и в рентабельности инвестиции. Инвестор отражает эту заинтересованность в учете путем включения в представляемую им финансовую отчетность своей доли прибылей и убытков такого ассоциированного предприятия. В итоге, применение метода учета по долевого участию обеспечивает присутствие в отчетности более подробной информации о чистых активах и чистой прибыли или убытке инвестора.

9. Когда ранее классифицированная как предназначенная для реализации инвестиция в ассоциированное предприятие перестает удовлетворять критериям признания в качестве таковой, она подлежит учету с использованием метода долевого участия, начиная с даты ее классификации как предназначенной для реализации. Соответствующим образом должна быть скорректирована и финансовая отчетность за периоды с момента классификации такой доли участия как предназначенной для реализации.

10. Инвестор обязан прекратить использование метода учета по долевого участию, начиная с даты, с которой он утрачивает значительное влияние на ассоциированное предприятие, и должен учитывать инвестицию в соответствии с НСФО «Финансовые инструменты» с этой даты, при условии, что ассоциированное предприятие не приобретает статус дочернего предприятия или совместной деятельности. При этом, балансовая стоимость

инвестиции на дату прекращения ассоциированных отношений должна рассматриваться как ее себестоимость при первоначальной оценке в качестве финансового актива.

11. Доля группы в ассоциированном предприятии равняется сумме участия в этом ассоциированном предприятии материнского предприятия и его дочерних предприятий. Доли владения других ассоциированных предприятий или совместной деятельности в составе группы в этих целях игнорируются. Когда ассоциированное предприятие имеет дочерние, ассоциированные предприятия или участвует в совместной деятельности, то в качестве прибылей или убытков и чистых активов при использовании метода учета по долевному участию принимаются те величины, которые признаются в консолидированной финансовой отчетности (включая принадлежащую ассоциированному предприятию долю прибылей и убытков и чистых активов его ассоциированных предприятий и совместной деятельности), после любых корректировок, необходимых для осуществления единой учетной политики.

12. Прибыли и убытки, возникающие в результате операций «снизу вверх» и «сверху вниз» между инвестором (включая его консолидированные дочерние предприятия) и ассоциированным предприятием, признаются в финансовой отчетности инвестора только в сумме не относящейся к доле участия инвестора в этом ассоциированном предприятии. Примером операции «снизу вверх» является реализация активов от ассоциированного предприятия инвестору. Примером операции «сверху вниз» может быть реализация активов от инвестора в ассоциированное предприятие. Доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированного предприятия, возникающих вследствие этих операций, элиминируется.

13. Инвестиции в ассоциированное предприятие учитываются с использованием метода учета по долевному участию, начиная с даты, с которой она становится ассоциированным предприятием. После приобретения инвестиции любая разница между стоимостью этой инвестиции и долей инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированного предприятия учитывается в соответствии с НСФО «Объединение предприятий». Соответственно: гудвил, относящийся к ассоциированному предприятию, включается в балансовую стоимость инвестиции. Однако, амортизация этого гудвила запрещена, и поэтому не включается в определение доли инвестора в прибылях или убытках ассоциированного предприятия.

15. Любое превышение доли инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированного предприятия над стоимостью инвестиции исключается из балансовой стоимости инвестиции и включается как доход в расчет доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированного предприятия в периоде, в котором приобретена данная инвестиция. Наряду с этим производятся соответствующие корректировки доли инвестора в прибылях или убытках ассоциированного предприятия в целях учета, например, амортизации

амортизируемых активов, исходя из их справедливой стоимости на дату приобретения. Аналогичным образом, производятся соответствующие корректировки доли инвестора в прибылях или убытках ассоциированного предприятия на убытки от обесценения, признанные этим предприятием, в том числе в отношении гудвила или основных средств.

15. При применении метода учета по долевному участию инвестор использует самую последнюю финансовую отчетность ассоциированного предприятия. Когда отчетные даты инвестора и ассоциированного предприятия различаются, последняя составляет, специально для инвестора, отчетность на отчетную дату инвестора, кроме случаев, когда это практически неосуществимо.

16. Когда финансовая отчетность ассоциированного предприятия, использованная при применении метода учета по долевному участию, составлена на отчетную дату, отличающуюся от отчетной даты инвестора, необходимо производить корректировки для учета влияния существенных операций или событий, которые произошли в период между этой датой и датой составления финансовой отчетности инвестором. В любом случае, разница между отчетными датами ассоциированного предприятия и инвестора не должна составлять больше трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и любая разница между отчетными датами должны быть одинаковыми из периода в период.

17. Финансовая отчетность инвестора должна составляться на основе применения единой учетной политики для схожих операций и событий, произошедших в аналогичных условиях.

18. Если ассоциированное предприятие применяет учетную политику, отличающуюся от учетной политики инвестора в отношении схожих операций и событий, произошедших в аналогичных обстоятельствах, то необходимы корректировки, которые обеспечили бы соответствие учетной политики ассоциированного предприятия учетной политике инвестора при использовании им его финансовой отчетности для применения метода учета по долевному участию.

19. Если доля инвестора в убытках ассоциированного предприятия составляет или превышает его долю участия в ней, инвестор должен прекратить признание своей доли в дальнейших убытках. Доля участия в ассоциированном предприятии равняется балансовой стоимости инвестиции в это ассоциированное предприятие, рассчитанной с помощью метода учета по долевному участию, наряду с любыми долгосрочными долями участия, которые, по существу, составляют часть чистой инвестиции инвестора в ассоциированное предприятие.

20. После снижения доли инвестора до нуля, дополнительные убытки обеспечиваются и обязательства признаются только в той степени, в какой инвестор принял на себя юридические или вмененные обязанности или осуществил платежи от имени ассоциированного предприятия. Если впоследствии ассоциированное предприятие объявляет прибыли, то инвестор

возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как его доля в прибыли сравнивается с долей непризнанных убытков.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ

21. После применения метода учета по долевному участию, включая признание убытков ассоциированного предприятия, инвестор должен определить необходимость признания любого дополнительного убытка от обесценения по чистой инвестиции инвестора в это ассоциированное предприятие.

22. Поскольку гудвил, включенный в балансовую стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие, отдельно не признается, он не подвергается отдельному тесту на обесценение. Вместо этого, балансовая стоимость инвестиции тестируется на предмет обесценения целиком путем сопоставления ее возмещаемой стоимости (наибольшего значения из ценности использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию) с ее балансовой стоимостью в соответствии с НСФО «Обесценение активов».

23. Возмещаемая стоимость инвестиции в ассоциированное предприятие оценивается по каждому отдельному ассоциированному предприятию, за исключением случаев, когда это отдельное ассоциированное предприятие не генерирует входящие потоки денежных средств от продолжения использования, которые были бы в значительной степени независимы от потоков денежных средств, генерируемых другими активами предприятия.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

24. Раскрытию подлежит следующая информация:

а) справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные предприятия, для которых имеются открытые котировки цен;

б) обобщенная финансовая информация ассоциированных предприятий, включая общие суммы активов, обязательств, доходов и прибылей или убытков;

в) причины, по которым презумпция отсутствия значительного влияния у инвестора нарушается, если инвестор владеет, прямо или косвенно через дочерние предприятия, менее чем 20 процентами действующих или потенциальных прав голоса объекта инвестиций, но считает, что он имеет значительное влияние;

г) причины, по которым презумпция наличия у инвестора значительного влияния нарушается, если инвестор владеет, прямо или косвенно через свои дочерние предприятия 20 или более процентами действующих или потенциальных прав голоса объекта инвестиций, но считает, что у него нет значительного влияния;

д) дата составления финансовой отчетности ассоциированного предприятия, когда такая отчетность используется при применении метода учета по долевному участию и составлена на дату или за период,

отличающиеся от отчетной даты и отчетного периода инвестора, и причина использования другой отчетной даты и другого отчетного периода;

е) характер и степень любых ограничений (например, вследствие кредитно-заемных договоренностей или административных требований) на возможность ассоциированных предприятий по переводу средств инвестору в форме денежных дивидендов, возврата кредита или авансов;

ж) непризнанная доля убытков ассоциированного предприятия, как за период, так и накопленная, если инвестор прекратил признание своей доли убытков ассоциированного предприятия;

з) факт того, что ассоциированное предприятие не отражается в учете по методу долевого участия.

25. Инвестиции в ассоциированные предприятия, учитываемые с использованием метода учета по долевному участию, подлежат классификации в качестве долгосрочных активов. Доля инвестора в прибылях или убытках таких ассоциированных предприятий и балансовая стоимость этих инвестиций должны раскрываться отдельно.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

26. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности (IAS 2009) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» за исключением следующего:

некоторые пункты откорректированы для большей ясности;

исключены положения относительно предприятий с рисковым капиталом, взаимных фондов, паевых инвестиционных фондов, инвестиционных страховых фондов и аналогичных предприятий;

исключены положения о последующей оценке на основе ценности использования (дисконтированная стоимость ожидаемых денежных поступлений);

в связи с указанными исключениями исключены некоторые требования к раскрытию информации.