

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для коммерческих предприятий 26**

«УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

Содержание	№ пунктов
Общие положения.....	1-2
Определения.....	3
Формы совместной деятельности.....	4-29
Пропорциональная консолидация.....	30-41
Отражение некоторых операций в ходе осуществления совместной деятельности.....	42-46
Раскрытие информации.....	47-50
Дата вступления в силу.....	51

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Настоящий стандарт применяется для учета долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместного предприятия в финансовой отчетности участников совместной деятельности и инвесторов, независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность. Однако, он не применяется к долям участия участников совместной деятельности в совместно контролируемых предприятиях, принадлежащим:

- а) предприятиям с рисковым капиталом; либо
- б) взаимным фондам, паевым инвестиционным фондам и аналогичным структурам, включая инвестиционные страховые фонды.

2. Участник совместной деятельности, имеющий долю участия в совместно контролируемом предприятии, освобождается от выполнения требований пропорциональной консолидации, когда выполняются следующие условия:

- а) такая доля классифицирована как предназначенная для реализации в соответствии с НСФО «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»;

- б) применимо исключение, предусмотренное НСФО «Представление консолидированной финансовой отчетности», позволяющее материнскому

предприятию, имеющему инвестицию в совместно контролируемое предприятие, не представлять консолидированную финансовую отчетность;

в) либо применимо все нижеследующее:

участником совместной деятельности является дочернее предприятие, находящееся в полной или частичной собственности другого предприятия, и ее владельцы, в том числе и те, которые в других случаях не имеют права голоса, уведомлены и не возражают против того, чтобы инвестор не применял пропорциональную консолидацию;

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

конечное или любое промежуточное материнское предприятие участника совместной деятельности выпускает консолидированную финансовую отчетность для открытого доступа, соответствующую требованиям национальных и(или) международных стандартов финансовой отчетности.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

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

Контроль - это возможность управления финансовой и операционной политикой предприятия таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Инвестор в совместную деятельность является стороной по договору о совместной деятельности, которая не участвует в совместном контроле над этой деятельностью.

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 (участниками совместной деятельности).

Совместная деятельность - это договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней.

Пропорциональная консолидация - это метод учета, по которому доля участника совместной деятельности в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемого предприятия комбинируется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности участника совместной деятельности, либо показывается отдельными строками статей в его финансовой отчетности.

Отдельная финансовая отчетность - это представляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или участником совместной деятельности 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. Отдельная финансовая отчетность - это финансовая отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, к финансовой отчетности, в которой учет инвестиций осуществляется с использованием метода учета по долевному участию, и финансовой отчетности, в которой доли участников в совместной деятельности консолидируются на пропорциональной основе. Отдельная финансовая отчетность не обязательно должна дополнять или сопровождать такую отчетность. Отдельной финансовой отчетностью не является ни финансовая отчетность, в которой применяется пропорциональная консолидация, ни финансовая отчетность предприятия, не имеющего ни дочернего, ни ассоциированного предприятия, ни доли участия в совместно контролируемом предприятии.

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

Участник совместной деятельности - это сторона по договору о совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью.

ФОРМЫ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4. Совместная деятельность может осуществляться в виде различных форм и структур. Настоящий стандарт определяет три основных типа - совместно контролируемых операций, совместно контролируемых активов и совместно контролируемых предприятий - которые обобщенно называются и отвечают определению совместной деятельности. Следующие характеристики присущи всем видам совместной деятельности:

- а) два или более предприятия связаны договорным соглашением;
- б) договорное соглашение устанавливает совместный контроль.

5. Совместный контроль может устраняться, когда объект инвестиций находится в процессе юридической реорганизации или банкротства, или действует в условиях жестких долгосрочных ограничений, касающихся его возможности по переводу средств предпринимателю. Если же совместный контроль продолжается, эти события, сами по себе, не дают достаточных оснований для отказа от учета совместной деятельности в соответствии с настоящим стандартом.

6. Наличие договорного соглашения отличает доли участия, которые подразумевают совместный контроль, от инвестиций в ассоциированные предприятия, при которых инвестор имеет значительное влияние. Деятельность, в основе которой нет договорного соглашения об установлении совместного контроля, не признается совместной деятельностью в целях настоящего стандарта.

7. Свидетельством договорного соглашения могут быть, например, договор между участниками совместной деятельности или протокол переговоров между ними. В некоторых случаях соглашение включается в устав или другие учредительские документы совместной деятельности. Вне зависимости от его формы, договорное соглашение, как правило, оформляется в письменной форме и касается следующих вопросов:

а) деятельности, продолжительности и обязательств по отчетности совместной деятельности;

б) назначения совета директоров или равнозначного органа управления совместной деятельности и прав голоса участников совместной деятельности;

в) взносов участников совместной деятельности в капитал; и

г) разделения между участниками совместной деятельности объема производства, дохода, расходов или результатов деятельности совместной деятельности.

8. Договорное соглашение устанавливает совместный контроль над совместной деятельностью. Такое требование гарантирует, что ни один из участников совместной деятельности не имеет возможности установить единоличный контроль над этой деятельностью.

9. Договорное соглашение может определять одного участника совместной деятельности в качестве руководителя или управляющего совместной деятельностью. Руководитель не обладает контролем над совместной деятельностью, а действует в рамках финансовой и операционной политики, согласованной участниками совместной деятельности в соответствии с договорным соглашением и делегированной ему, как функционеру. Если руководитель обладает полномочиями на управление финансовой и оперативной политикой экономической деятельности, он контролирует такую деятельность, и она является его дочерним предприятием, а не совместной деятельностью.

Совместно контролируемые операции

10. Операции некоторых видов совместной деятельности предполагают использование активов и прочих ресурсов участников совместной деятельности, а не учреждение корпорации, товарищества или другого предприятия, или финансовой структуры, отдельной от самих участников совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности использует свои собственные основные средства и создает свои собственные запасы. Он также несет свои собственные расходы и обязательства и получает свое собственное финансирование, которое представляет собой его собственные обязательства.

11. Совместная деятельность может осуществляться наемными работниками участника совместной деятельности параллельно аналогичной деятельности его самого. Соглашение об учреждении совместной деятельности обычно предусматривает средства, с помощью которых

выручка от реализации совместного продукта и любые понесенные совместно расходы делятся между участниками совместной деятельности.

12. Примером совместно контролируемой деятельности является случай, когда два или более участников совместной деятельности объединяют свои операции, ресурсы и опыт для того, чтобы произвести, продать и распространить совместно произведенный конкретный продукт. Каждый участник совместной деятельности осуществляет свою часть производственного процесса. Каждый участник совместной деятельности несет свои затраты и получает свою долю выручки от реализации товаров, и эта доля определяется в соответствии с договорным соглашением.

13. В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах каждый участник совместной деятельности обязан признавать в своих отдельных формах финансовой отчетности:

а) контролируемые им активы и имеющиеся обязательства;

б) понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате реализации товаров или услуг, произведенных совместной деятельностью.

14. В силу того, что активы, обязательства, доходы и расходы уже признаны в финансовой отчетности участника совместной деятельности, для этих статей больше не требуется корректировок или других процедур консолидации при представлении им консолидированной отчетности.

15. Для самой совместной деятельности отдельные учетные записи могут не требоваться, равно как может не составляться и финансовая отчетность. Однако, предприниматели могут составлять управленческие счета для того, чтобы оценивать результаты совместной деятельности.

Совместно контролируемые активы

16. Некоторые виды совместной деятельности предполагают наличие совместного контроля, а зачастую и совместного владения участниками совместной деятельности одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной деятельности и предназначенными для достижения целей совместной деятельности. Эти активы используются для получения выгод участниками совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности может получить долю продукции произведенную активами, и каждый участник совместной деятельности несет оговоренную часть расходов.

17. Такие виды совместной деятельности не требуют учреждения корпорации, товарищества или другого предприятия, или финансовой структуры, отдельной от самих участников совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности контролирует долю будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемом активе.

18. Многие предприятия в нефтегазодобывающей отрасли, а также предприятия, добывающие минеральное сырье, используют совместно контролируемые активы. Например, ряд нефтяных предприятий может

совместно контролировать и эксплуатировать нефтепровод. Каждое предприятие использует нефтепровод для транспортировки своей продукции, а взамен несет оговоренную часть расходов по эксплуатации этого нефтепровода. Другим примером совместно контролируемого актива является случай, когда два предприятия совместно контролируют имущество, причем каждому причитается часть получаемой арендной платы, и каждая несет соответствующую часть расходов.

19. В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах участник совместной деятельности обязан признавать в своей финансовой отчетности:

- а) свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с характером этих активов;
- б) любые принятые им обязательства;
- в) свою долю любых обязательств наряду с другими участниками совместной деятельности в отношении совместной деятельности;
- г) любой доход от реализации или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью;
- д) любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности.

20. В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах, каждый участник совместной деятельности включает в свои учетные записи и признает в своей финансовой отчетности:

- а) свою долю совместно контролируемых активов, классифицируемых в соответствии с характером активов, а не как инвестиции. Например, доля совместно контролируемого нефтепровода классифицируется как основные средства;
- б) любые обязательства, которые он принял, например, в отношении финансирования своей доли активов. Свою долю любых обязательств, принятых наряду с другими участниками совместной деятельности в отношении совместной деятельности;
- в) любой доход от реализации или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью;
- г) любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности, например, в связи с финансированием доли участника совместной деятельности в активах, и реализацией своей доли произведенной продукции.

21. Порядок учета совместно контролируемых активов отражает содержание и экономическую справедливость и, как правило, юридическую форму совместной деятельности. Отдельные учетные записи для самой совместной деятельности могут ограничиваться расходами, понесенными участниками совместной деятельности совместно, и, в конце концов, распределенными между ними в соответствии с согласованными долями участия. Финансовая отчетность совместной деятельности может и не

составляться, хотя предприниматели могут подготавливать управленческие счета, позволяющие им оценивать эффективность совместной деятельности.

Совместно контролируемые предприятия

22. Совместно контролируемое предприятие - это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или другого предприятия, в которой каждый участник совместной деятельности имеет свою долю участия. Такое предприятие работает точно также как и другие предприятия, за исключением того, что договорное соглашение между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над его экономической деятельностью.

23. Совместно контролируемое предприятие контролирует активы совместной деятельности, принимает обязательства, несет расходы и получает прибыль. Оно может от своего имени заключать договоры и получать финансирование в интересах совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности имеет право на часть прибылей совместно контролируемого предприятия, хотя некоторые совместно контролируемые предприятия предусматривают разделение продукции, полученной в результате совместной деятельности.

24. Типичным примером совместно контролируемого предприятия является случай, когда два предприятия объединяют свою деятельность в конкретной области путем передачи соответствующих активов и обязательств в совместно контролируемое предприятие. Другим примером является ситуация, когда предприятие начинает дело в другой стране в сотрудничестве с правительством или другим агентством этой страны, путем учреждения отдельного предприятия, находящейся под совместным контролем данного предприятия, правительства или агентства.

25. Многие совместно контролируемые предприятия по своей сути аналогичны тем совместным предприятиям, которые называются совместно контролируемыми операциями, или совместно контролируемыми активами. Например, предприниматели могут переводить совместно контролируемый актив, такой как нефтепровод, в совместно контролируемое предприятие, руководствуясь налоговыми или другими причинами. Аналогичным образом, предприниматели могут вносить в совместно контролируемое предприятие активы, которые будут эксплуатироваться совместно.

26. Некоторые совместно контролируемые операции также предполагают учреждение совместно контролируемого предприятия для осуществления конкретных аспектов деятельности, например, разработки, реализации, распространения или послепродажного обслуживания продукта.

27. Совместно контролируемое предприятие ведет свои собственные бухгалтерские книги, составляет и представляет финансовую отчетность точно так же, как и другие предприятия, в соответствии с национальными стандартами финансовой отчетности.

28. Каждый участник совместной деятельности обычно вкладывает в совместно контролируемое предприятие денежные средства или другие ресурсы. Эти вклады заносятся в учетные записи участника совместной деятельности и признаются в его финансовой отчетности в качестве инвестиции в совместно контролируемое предприятие.

29. Участник совместной деятельности обязан признавать свою долю участия в совместно контролируемом предприятии в своей финансовой отчетности, используя метод пропорциональной консолидации.

ПРОПОРЦИОНАЛЬНАЯ КОНСОЛИДАЦИЯ

30. Применение пропорциональной консолидации означает, что отчет о финансовом положении участника совместной деятельности включает его долю активов, которые он контролирует совместно, и долю обязательств, за которые он совместно несет ответственность. Отчет о совокупной прибыли участника совместной деятельности включает его долю дохода и расходов совместно контролируемого предприятия. Многие процедуры, подходящие для применения пропорциональной консолидации, аналогичны процедурам консолидации инвестиций в дочерние предприятия, установленные НСФО «Представление консолидированной финансовой отчетности».

31. Для осуществления пропорциональной консолидации могут использоваться различные форматы отчетности. Участник совместной деятельности может объединять свою долю каждого из активов, обязательств, дохода или расходов совместно контролируемого предприятия построчно с аналогичными статьями в своей финансовой отчетности. Например, он может объединить свою долю запасов совместно контролируемого предприятия со своими запасами и свою долю основных средств совместно контролируемого предприятия со своими основными средствами.

32. В другом случае, участник совместной деятельности может включить в свою финансовую отчетность отдельные статьи, касающиеся его доли активов, обязательств, дохода и расходов совместно контролируемого предприятия. Например, он может показать свою долю в краткосрочном активе совместно контролируемого предприятия отдельно в составе своих краткосрочных активов и свою долю основных средств совместно контролируемого предприятия отдельно в составе своих основных средств.

33. Оба эти формата отчетности обеспечивают представление одинаковых сумм прибыли или убытка и каждого из основных классов активов, обязательств, доходов и расходов. Оба формата приемлемы для целей настоящего стандарта.

34. Какой бы формат ни использовался для осуществления пропорциональной консолидации, нецелесообразно проводить зачет любых активов или обязательств путем вычета других обязательств или активов, или любых доходов или расходов путем вычета других расходов или доходов,

если только не существует юридического права зачета, а зачет представляет собой ожидание реализации актива или погашения обязательства.

35. Участник совместной деятельности, выступающий в роли инвестора, признает свою долю участия в совместно контролируемом предприятии, используя один из двух форматов отчетности для пропорциональной консолидации, вне зависимости от того, имеет ли он при этом инвестиции в дочерние предприятия, или представляет свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.

36. Важно, чтобы, признавая долю своего участия в совместно контролируемом предприятии, участник совместной деятельности отражал сущность и экономическую справедливость имеющегося соглашения, а не конкретную структуру или форму совместной деятельности. В совместно контролируемом предприятии участник совместной деятельности контролирует свою долю будущих экономических выгод посредством доли участия в активах и обязательствах этого предприятия.

37. Участник совместной деятельности обязан прекратить использование пропорциональной консолидации с даты утраты совместного контроля над совместно контролируемым предприятием. Это может происходить, например, когда участник совместной деятельности продает свою долю участия, или когда на совместно контролируемое предприятие налагаются такие внешние ограничительные санкции, которые препятствуют дальнейшему совместному контролю участника совместной деятельности.

38. Доли участия в совместно контролируемых предприятиях, классифицированные как предназначенные для реализации, должны отражаться в учете в соответствии с НСФО «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации».

39. Когда ранее классифицированная как предназначенная для реализации доля участия в совместно контролируемом предприятии перестает удовлетворять критериям признания в качестве таковой, она подлежит учету с использованием метода пропорциональной консолидации, 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.

40. С даты, когда совместно контролируемое предприятие становится дочерним предприятием участника совместной деятельности, он обязан учитывать свою долю участия в нем в соответствии с НСФО «Представление консолидированной финансовой отчетности».

41. Начиная с даты, на которую совместно контролируемое предприятие становится ассоциированным предприятием участника совместной деятельности, он обязан учитывать свою долю в ней в соответствии с НСФО «Инвестиции в ассоциированные предприятия».

ОТРАЖЕНИЕ НЕКОТОРЫХ ОПЕРАЦИЙ В ХОДЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

42. Когда участник совместной деятельности вносит или продает активы в совместную деятельность, признание любой части прибыли или убытков от операции должно отражать содержание данной операции. Пока активы удерживаются совместной деятельностью, и при условии, что участник совместной деятельности передал значительные риски и вознаграждения, связанные с правом владения, участник совместной деятельности обязан признавать только ту часть прибыли, которая причитается на доли участия других участников совместной деятельности.

43. Участник совместной деятельности обязан признавать всю сумму любого убытка, когда вклад или продажа свидетельствует об уменьшении чистой стоимости возможной реализации краткосрочных активов или убытка от обесценения.

44. Когда участник совместной деятельности приобретает активы совместной деятельности, он не вправе признавать свою долю прибыли совместной деятельности от этой операции, если только он не перепродает активы независимой стороне. Участник совместной деятельности обязан признавать свою долю убытков от этих операций точно также как и прибыли, за исключением того, что убытки должны признаваться немедленно, когда они представляют собой уменьшение в чистой стоимости возможной реализации краткосрочных активов или убытка от обесценения.

45. Для того чтобы оценить, является ли операция между участником совместной деятельности и совместной деятельностью свидетельством обесценения актива, участник совместной деятельности определяет возмещаемую стоимость актива, согласно НСФО «Обесценение активов». При определении ценности использования участник совместной деятельности оценивает будущие потоки денежных средств от актива на основе его непрерывного использования и его окончательной реализации совместной деятельностью.

46. Один или несколько участников совместной деятельности могут действовать в качестве руководителя или управляющего совместной деятельностью. Обычно за выполнение этих обязанностей выплачивается гонорар за управление. Эти гонорары учитываются совместной деятельностью в качестве расхода.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

47. Участник совместной деятельности обязан показывать общую сумму следующих обязательств в отношении долей участия в совместной деятельности отдельно от других обязательств:

а) любые инвестиционные обязательства участника совместной деятельности в отношении его долей участия в совместной деятельности и

его доли в инвестиционных обязательствах, которые возникли для него и других участников совместной деятельности; и

б) его долю инвестиционных обязательств совместной деятельности.

48. Участник совместной деятельности обязан представлять перечень и описание долей участия в значительной совместной деятельности и соотношение долей владения, имеющихся в совместно контролируемых предприятиях.

49. Участник совместной деятельности обязан раскрывать общие суммы каждого из краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств, дохода и расходов, связанных с его долями участия в совместной деятельности.

50. Участник совместной деятельности обязан раскрывать метод, который он использует для признания своих долей участия в совместно контролируемых предприятиях.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

51. 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) 31 «Участие в совместном предпринимательстве» за исключением следующего:

некоторые пункты откорректированы для большей ясности;

исключено применение метода учета «по долевого участию»;

исключены положения о раскрытии информации любых условных обязательств, которые могут возникнуть для участника совместной деятельности в связи с его долями участия в совместной деятельности и его долей в каждом из условных обязательств, по которым он отвечает солидарно с другими участниками совместной деятельности.