

Разработан
некоммерческой организацией Фонд развития бухгалтерского учета
«Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета
«Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

«Участие в зависимых организациях и совместная деятельность»

I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете и раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об участии экономического субъекта в зависимых организациях и совместной деятельности.

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями бюджетной сферы.

3. В настоящем Стандарте понятием «инвестор» обозначается экономический субъект, участвующий в зависимой организации или совместной деятельности, а понятием «объект инвестиций» – эта зависимая организация или совместная деятельность.

4. Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, то до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных стандартов, устанавливающих требования к формированию в бухгалтерском учете информации об участии экономического субъекта в дочерних хозяйственных обществах, экономический субъект учитывает такое участие в соответствии с настоящим Стандартом в части положений, касающихся зависимых организаций.

5. Глава **IV** настоящего Стандарта может не применяться экономическими субъектами, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также экономическими субъектами, в отношении которых одновременно выполняются все следующие условия:

а) экономический субъект является дочерним хозяйственным обществом при том, что все его миноритарные (т.е. не являющиеся основным хозяйственным товариществом или обществом) акционеры (участники) проинформированы об указанном неприменении и не возражают против этого;

б) ценные бумаги общества не являются предметом организованных торгов;

в) общество не представляло и не находится в процессе представления своей отчетности в регулирующий орган в целях допущения своих ценных бумаг к организованным торгам;

г) основное хозяйственное товарищество или общество (промежуточное или конечное) публикует консолидированную финансовую отчетность, составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, в которой дочерние организации консолидируются или оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

6. Экономические субъекты, применившие пункт **5** настоящего Стандарта, учитывают свое участие в зависимых и совместных организациях в порядке, предусмотренном другими федеральными стандартами бухгалтерского учета в отношении участия в организациях, не являющихся ни зависимыми, ни совместными, ни дочерними.

II. Зависимая организация

7. В целях бухгалтерского учета организация считается зависимой, если экономический субъект имеет значительное влияние на ее деятельность. Значительное влияние выражается полномочиями экономического субъекта участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике организации, но не контролировать (в том числе совместно с другими лицами) эту политику. О наличии таких полномочий свидетельствует в частности:

а) представительство в совете директоров или аналогичном органе управления;

б) участие в процессе выработки политики, в том числе участие в принятии решений о выплате дивидендов или ином распределении прибыли;

в) наличие существенных операций между инвестором и объектом инвестиций;

г) обмен руководящим персоналом между инвестором и объектом инвестиций;

д) предоставление важной технической информации инвестором объекту инвестиций или наоборот.

8. При отсутствии обстоятельств, свидетельствующих об обратном, владение 20 или более процентами прав голоса в отношении объекта инвестиций свидетельствует о наличии значительного влияния, равно как владение меньшей долей свидетельствует об отсутствии значительного влияния. Наличие крупного или контрольного пакета акций (долей), принадлежащего другому инвестору, не исключает наличие у экономического субъекта значительного влияния.

9. Экономический субъект может владеть варрантами на акции, опционами на покупку акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или другими аналогичными инструментами, которые в случае исполнения или конвертации могут обеспечить организации дополнительные права голоса или сократить права голоса другой стороны в отношении финансовой и операционной политики объекта инвестиций. Наличие и влияние таких потенциальных прав голоса, которые на текущий момент являются реализуемыми или конвертируемыми, учитываются при оценке того, имеет ли организация значительное влияние. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на текущий момент, если они, например, не могут быть реализованы или конвертированы до определенной даты в будущем или до наступления определенного события. Производя оценку того, приводят ли потенциальные права голоса к наличию значительного влияния, экономический субъект должен проанализировать все факты и обстоятельства, которые влияют на потенциальные права голоса, за исключением намерений руководства и финансовой возможности реализовать или конвертировать эти потенциальные права.

10. Экономический субъект утрачивает значительное влияние над деятельностью объекта инвестиций при утрате права участвовать в принятии решений по вопросам его финансовой и операционной политики. Утрата значительного влияния может сопровождаться или не сопровождаться изменением абсолютных или относительных долей участия. Например, это может произойти в том случае, если зависимая организация становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Это также может произойти в результате заключения договора.

III. Совместная деятельность

11. В целях бухгалтерского учета деятельность, организованная путем образования юридического лица или без создания юридического лица,

считается совместной, если она контролируется совместно двумя или более сторонами.

12. Совместный контроль обеспечивается соглашением между сторонами, разделяющими совместный контроль. Имеющее юридическую силу соглашение зачастую (но не всегда) оформляется в письменном виде, как правило, в форме договора или задокументированных обсуждений между сторонами. Установленные законодательством механизмы также могут создавать имеющие юридическую силу соглашения как сами по себе, так и в сочетании с договором между сторонами. В случае если совместная деятельность организована путем образования обособленного юридического лица, соглашение или некоторые из его аспектов включаются в устав, регламент или внутренние положения юридического лица. Соглашение предусматривает условия, в соответствии с которыми стороны участвуют в деятельности, которая является предметом соглашения. Соглашение, как правило, регулирует следующие вопросы:

- а) цель, виды и продолжительность совместной деятельности;
- б) каким образом назначаются члены органа управления совместной деятельностью;
- в) процесс принятия решений: вопросы, требующие принятия решений сторонами, права голоса сторон и необходимый уровень поддержки таких вопросов. Процесс принятия решений, отраженный в соглашении, устанавливает совместный контроль над деятельностью;
- г) взносы в капитал или другие взносы, требуемые от сторон;
- д) каким образом стороны участвуют в активах, обязательствах, выручке, расходах, или прибыли или убытках, связанных с совместной деятельностью.

13. Совместный контроль предполагает предусмотренное соглашением разделение контроля над деятельностью, которое имеет место только когда принятие значимых решений требует согласия всех сторон, разделяющих контроль. Экономический субъект должен определить, предусматривает ли соглашение коллективный контроль над совместной деятельностью для всех сторон или какой-либо группы сторон. Все стороны или группа сторон совместно контролируют деятельность, если они должны действовать сообща, чтобы принимать решения, от которых зависит доход от деятельности. Совместный контроль имеет место только тогда, когда значимые решения требуют единогласного согласия сторон. При совместном контроле ни одна из сторон не контролирует деятельность единолично. Сторона, совместно контролирующая деятельность, может воспрепятствовать любой из других сторон или группе сторон в контроле над деятельностью. В случае если сторона может воспрепятствовать решениям только в части защиты интересов неконтролирующих участников, но не может воспрепятствовать решениям по деятельности, такая сторона не обладает совместным контролем над деятельностью.

14. Положения соглашения, регулирующие разрешение споров, такие как арбитраж, которые допускают принятие решений без единогласного согласия сторон, обладающих совместным контролем, не препятствуют совместному контролю над деятельностью и, следовательно, тому, что деятельность считается совместной.

15. Деятельность может считаться совместной даже в том случае, если не все стороны обладают совместным контролем над ней. Для целей бухгалтерского учета необходимо различать стороны, обладающие совместным контролем, и стороны, участвующие в совместной деятельности, не обладая совместным контролем.

16. Экономический субъект применяет суждение, чтобы оценить, все ли стороны или группа сторон обладают совместным контролем, рассмотрев все факты и обстоятельства. В случае изменения фактов и обстоятельств экономический субъект пересматривает оценку наличия у него совместного контроля над совместной деятельностью.

17. Совместная деятельность в целях бухгалтерского учета классифицируется как совместная организация или как совместные операции.

18. Совместная деятельность классифицируется как совместная организация в случае, если она организована путем образования юридического лица, за исключением случая, указанного в пункте 20 настоящего Стандарта.

19. Совместная деятельность классифицируется как совместные операции в случае, если она организована без образования юридического лица, а также в случае, указанном в пункте 20 настоящего Стандарта.

20. Совместная деятельность, организованная путем образования юридического лица, классифицируется как совместные операции в случае, если положениями учредительного договора с учетом организационно-правовой формы юридического лица и применимых обстоятельств, участники наделяются правами на активы (а не на остаточную долю в активах) и отвечают по обязательствам этого юридического лица.

21. Иногда стороны связаны рамочным соглашением, которое устанавливает общие договорные условия в отношении осуществления одного или нескольких видов деятельности. Рамочным соглашением может предусматриваться, что стороны учреждают различные формы совместной деятельности для осуществления определенных видов деятельности, которые являются частью соглашения. Несмотря на то, что такая совместная деятельность связана с одним и тем же рамочным соглашением, она может иметь различный вид, если различаются права и обязанности сторон, возникающие при осуществлении различных видов деятельности, регулируемых рамочным соглашением. Следовательно, различные совместные операции и совместные организации могут сосуществовать, когда стороны предпринимают различные виды деятельности, которые являются частью одного и того же рамочного соглашения.

22. Экономический субъект применяет суждение, чтобы классифицировать совместную деятельность, участником которой он является, рассмотрев все факты и обстоятельства. В случае изменения фактов и обстоятельств экономический субъект пересматривает классификацию совместной деятельности.

IV. Долевой метод

23. Экономический субъект учитывает свое участие в зависимой организации или в совместной организации долевым методом в соответствии с настоящей Главой, если иное не установлено пунктом 5 настоящего Стандарта. Долевой метод учета применяется с момента, когда экономический субъект получает значительное влияние на зависимую организацию или совместный контроль над совместной организацией.

24. По долевым методу инвестиция оценивается при признании по сумме фактических затрат на ее получение. После признания балансовая стоимость инвестиции увеличивается или уменьшается на долю инвестора в финансовом результате деятельности объекта инвестиций. Доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в качестве дохода или расхода инвестора в составе его прибыли (убытка). Доля инвестора в изменениях стоимости активов и обязательств, включаемых в совокупный финансовый результат объекта инвестиций без включения в прибыль (убыток), признается в совокупном финансовом результате инвестора без включения в его прибыль (убыток). Средства, полученные от объекта инвестиций в качестве дивидендов или иного распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиции.

25. При наличии потенциальных прав голоса или производных инструментов, содержащих потенциальные права голоса, доля инвестора в объекте инвестиций определяется исключительно на основе существующих долей владения и не отражает возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса и прочих производных инструментов, если иное не установлено настоящим пунктом. В случае если потенциальные права голоса или производные инструменты, содержащие потенциальные права голоса, в текущий момент дают инвестору доступ к доходам от объекта инвестиций, доля инвестора в объекте инвестиций определяется с учетом возможной реализации потенциального права голоса или производных инструментов, которые в текущий момент дают организации доступ к доходам от объекта инвестиций.

26. В случае увеличения доли инвестора в объекте инвестиций, при том что инвестиция по-прежнему считается зависимой или совместной организацией, такое увеличение учитывается в том же порядке, как первоначальное приобретение. В случае уменьшения доли инвестора в объекте инвестиций, при том что инвестиция по-прежнему считается зависимой или совместной организацией, соответствующая этому уменьшению доля дохода или расхода, признанного ранее в совокупном финансовом результате без

включения в прибыль (убыток), реклассифицируется в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки.

27. При расчете доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций эта прибыль (убыток) должна определяться на основе той же учетной политики, которая применяется инвестором в отношении аналогичных операций и событий, имевших место при сходных обстоятельствах. В случае если зависимая или совместная организация в своем бухгалтерском учете применяет учетную политику, отличную от учетной политики инвестора в отношении аналогичных операций и событий, имевших место при сходных обстоятельствах, то при использовании данных такого учета (отчетности) в целях расчета своей доли в прибыли или убытке объекта инвестиций инвестор производит необходимые корректировки, устраняющие эффекты от различий в учетной политике.

28. В случае если зависимая или совместная организация имеет в обращении принадлежащие другим инвесторам кумулятивные привилегированные акции, которые классифицируются как капитал, экономический субъект рассчитывает свою долю в прибылях или убытках объекта инвестиций, вычитая из нее дивиденды по таким акциям независимо от того, объявлены ли эти дивиденды к выплате.

29. Экономический субъект проверяет инвестиции в зависимые и совместные организации на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов».

30. В случае если в результате признания доли в убытках объекта инвестиций балансовая стоимость инвестиции уменьшается до нуля, дальнейшее признание доли в убытках прекращается. В указанном случае убытки признаются лишь в той мере, в которой экономический субъект принимает на себя юридические или обусловленные практикой обязанности или совершает платежи от имени зависимой или совместной организации. Если впоследствии объект инвестиций получает прибыль, то инвестор возобновляет признание своей доли в этой прибыли только после того, как эта доля превысит непризнанную ранее долю в убытках.

31. Применение долевого метода прекращается в отношении инвестиции (части инвестиции) в зависимую или совместную организацию, которая предназначается инвестором для продажи. Такая инвестиция оценивается на отчетную дату по наименьшей из следующих величин:

- а) балансовая стоимость на момент прекращения применения метода долевого участия;
- б) справедливая стоимость за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для осуществления продажи инвестиции.

32. В случае если инвестиция (часть инвестиции) в зависимую или совместную организацию, предназначавшаяся ранее для продажи, не была

продана, и инвестор отказался от намерений продажи, экономический субъект должен применить долевым методом ретроспективно, пересчитав все затрагиваемые отчетные показатели с момента прекращения применения долевого метода так, как если бы этот метод не прекращал применяться.

33. Экономический субъект прекращает применение долевого метода, когда инвестиция выбывает либо перестает считаться зависимой или совместной организацией. При этом доход или расход, признанный ранее в совокупном финансовом результате без включения в прибыль (убыток), реклассифицируется в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки.

34. В случае если зависимая организация становится совместной организацией или совместная организация становится зависимой организацией, экономический субъект не изменяет порядок бухгалтерского учета инвестиции, продолжая применять долевым методом.

V. Совместные операции

35. Экономический субъект учитывает свое участие в совместных операциях в соответствии с настоящей Главой. При этом экономический субъект признает следующие объекты:

- а) свои активы, включая свою долю в совместных активах;
- б) свои обязательства, включая свою долю в совместных обязательствах;
- в) свою выручку от продажи продукции, товаров, работ, услуг, произведенных в результате совместных операций, включая свою долю в совместно полученной выручке;
- г) свои расходы, включая свою долю в совместно понесенных расходах.

36. Экономический субъект учитывает активы, обязательства, выручку и расходы, связанные с его участием в совместных операциях, включая свою долю в них, в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, регулирующими учет соответствующих активов, обязательств, выручки и расходов.

37. В той степени, в которой экономический субъект выступает в расчетах с контрагентами от имени других участников совместных операций, он признает в качестве кредиторской задолженности суммы, причитающиеся им, и в качестве дебиторской задолженности суммы, причитающиеся с них. При этом задолженность в расчетах с каждым участником совместных операций определяется на сальдированной (свернутой) основе.

VI. Раскрытие информации в отчетности

38. Экономический субъект объединяет или детализирует представляемую в отчетности информацию таким образом, чтобы полезная информация не затерялась в результате включения в раскрытие большого количества незначительных деталей или при объединении данных с различными характеристиками.

39. Инвестиции в зависимые и совместные организации, учитываемые по долевым методу, представляются в бухгалтерском балансе как внеоборотный актив.

40. Экономический субъект раскрывает в бухгалтерской отчетности суждения и допущения, которые он принял при установлении:

а) характера своего участия в зависимой организации или совместной деятельности;

б) наличия (отсутствия) значительного влияния на другую организацию, в том числе вывода о наличии значительного влияния, когда экономический субъект владеет менее 20 процентов прав голоса, равно как вывода об отсутствии значительного влияния, когда экономический субъект владеет более 20 процентов прав голоса;

в) наличия (отсутствия) совместного контроля и классификации совместной деятельности, в том числе оснований для классификации совместной деятельности, организованной путем образования юридического лица, как совместных операций;

г) изменения в течение отчетного периода вывода о наличии (отсутствии) совместного контроля или значительного влияния в результате изменений фактов и обстоятельств.

41. Экономический субъект раскрывает в бухгалтерской отчетности информацию, позволяющую ее пользователям оценить характер, степень и финансовые последствия его участия в зависимых организациях и совместной деятельности, включая характер и последствия его договорных отношений с другими инвесторами, с которыми он осуществляет совместный контроль над совместной деятельностью или оказывает значительное влияние на зависимые организации.

42. Для каждого объекта инвестиций, информация о котором является существенной, раскрывается:

- а) наименование зависимой организации или совместной деятельности;
- б) характер отношений между инвестором и объектом инвестиций;

в) основное место деятельности объекта инвестиций (в том числе, страна регистрации если она отличается от основного места деятельности инвестора);

г) процентная доля владения или прав участия в прибыли и (если применимо и если они не совпадают) прав голоса;

д) в случае наличия рыночных котировок – рыночная стоимость инвестиции, определенная по таким котировкам.

е) полученные за отчетный период экономическим субъектом от объекта инвестиций дивиденды или иное аналогичное распределение прибыли.

43. По каждой зависимой или совместной организации, информация о которой является существенной, приводятся следующие показатели:

а) внеоборотные активы;

б) оборотные активы, в том числе отдельно денежные средства и их эквиваленты;

в) долгосрочные обязательства;

г) краткосрочные обязательства, в том числе отдельно финансовые обязательства, не являющиеся кредиторской задолженностью и оценочными обязательствами;

д) выручка;

е) амортизация;

ж) процентный доход;

з) процентный расход;

и) расход или доход по налогу на прибыль;

к) прибыль или убыток от продолжающейся деятельности;

л) прибыль или убыток после налогообложения от прекращенной деятельности;

м) чистый результат операций, не включаемых в прибыль (убыток);

н) совокупный финансовый результат.

Указанные в настоящем пункте показатели приводятся в полной сумме, а не в доле экономического субъекта. Они рассчитываются с учетом требований пункта 27 настоящего Стандарта. Экономический субъект представляет сверку указанных в настоящем пункте показателей с балансовой стоимостью инвестиции.

44. В отношении зависимых и совместных организаций, информация о которых в отдельности не является существенной, в бухгалтерской отчетности приводится их совокупная балансовая стоимость, а также совокупные показатели, указанные в подпунктах «к» – «н» пункта 43 настоящего Стандарта. Указанные в настоящем пункте данные по зависимым организациям приводятся отдельно от данных по совместным организациям.

45. В бухгалтерской отчетности инвестора раскрывается характер и степень влияния любых значительных ограничений на возможность объекта инвестиций выплачивать инвестору дивиденды и аналогичные платежи распределения прибыли или погашать займы и авансы, выданные инвестором объекту инвестиций (например, возникающих в результате заключения соглашений о заимствовании, установления требований регулирующих органов или заключения соглашений между инвесторами, осуществляющими совместный контроль или оказывающими значительное влияние на объект инвестиций).

46. В случае применения пункта 30 настоящего Стандарта в бухгалтерской отчетности инвестора раскрывается непризнанная доля в убытках объекта инвестиций (как за отчетный период, так и накопленная).

47. Экономический субъект раскрывает в бухгалтерской отчетности информацию, позволяющую ее пользователям оценить характер и изменение рисков, связанных с его участием в зависимых организациях и совместной деятельности. При этом, в частности, раскрываются:

а) договорные обязательства инвестора по будущим операциям совместных организаций, которые он принял, но не признал на отчетную дату (включая его долю в договорных обязательствах, принятых вместе с другими инвесторами, осуществляющими совместный контроль над совместной организацией), когда такие обязательства потенциально могут привести к будущему оттоку денежных средств или других ресурсов инвестора;

б) условные обязательства, принятые инвестором в отношении зависимых и совместных организаций (включая его долю в условных обязательствах, принятых вместе с другими инвесторами, осуществляющими совместный контроль или оказывающими значительное влияние), за исключением случаев малой вероятности оттока экономических выгод в связи с этими обязательствами.

VII. Изменение учетной политики

48. Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено пунктами **49, 50** настоящего Стандарта.

49. В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, производя единовременную корректировку балансовой стоимости активов и обязательств, подлежащих учету в соответствии с настоящим Стандартом. Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью активов и обязательств считается их справедливая стоимость, определяемая в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

50. Экономические субъекты, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут применять настоящий Стандарт перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета, но с учетом необходимости классифицировать объекты бухгалтерского учета в соответствии с настоящим Стандартом).