

МСФО ОС 36—ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 28 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда международных стандартов финансовой отчетности (Фонд МСФО) (IFRS Foundation).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе МСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат Фонду МСФО (IFRS Foundation).

«IFRS», «IAS», «IASB», «IFRS Foundation», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками Фонда МСФО (IFRS Foundation) и не должны использоваться без одобрения Фонда МСФО (IFRS Foundation).

International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

Настоящий документ опубликован Международной федерацией бухгалтеров (МФБ®) (International Federation of Accountants (IFAC®)). Ее миссией является служение общественным интересам и повышение значимости бухгалтерской профессии путем разработки высококачественных международных стандартов, содействие принятию и внедрению этих стандартов, наращивание потенциала профессиональных бухгалтерских организаций и выступление по вопросам, представляющим общественный интерес.

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards), публикуемые проекты (Exposure Drafts), консультационные документы (Consultation Papers), руководства по практическому применению (Recommended Practice Guidelines) и другие публикации СМФО ОС (IPSASB) издаются МФБ (IFAC) и защищены ее авторским правом.

СМФО ОС (IPSASB) и МФБ (IFAC) не несут ответственности за убытки, причиненные любому лицу, которое действует или воздерживается от действия, полагаясь на содержание настоящей публикации, независимо от того, вызваны ли такие убытки неосторожностью или иными причинами.

«Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards Board)», «Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards)», «Руководства по практическому применению (Recommended Practice Guidelines)», «Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants)», «СМФО ОС (IPSASB)», «МСФО ОС (IPSAS)», «РПП (RPG)», «МФБ (IFAC)», логотип СМФО ОС (IPSASB) и логотип МФБ (IFAC) являются товарными знаками МФБ (IFAC) или зарегистрированными товарными знаками и знаками обслуживания МФБ (IFAC) в США и других странах.

Текст МСФО ОС 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (IPSAS 36, *Investments in Associates and Joint Ventures*), содержащийся в Сборнике Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, издание 2016 г., том второй (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2016 Edition Volume II) © Международная федерация бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC)), июнь 2016. Все права защищены. Для воспроизведения, хранения или передачи, или для других аналогичных видов использования этого документа требуется письменное разрешение МФБ (IFAC). Контакты: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-293-3

Опубликовано:



МСФО ОС 36— ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

История настоящего МСФО ОС

Настоящая версия включает поправки, вытекающие из МСФО ОС, которые были выпущены до 31 января 2016 года.

МСФО ОС 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» был выпущен в январе 2015 г.

МСФО ОС 36— ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель.....	1
Сфера применения.....	2–7
Определения.....	8–9
Соглашение, имеющее обязательную силу.....	9
Значительное влияние.....	10–15
Метод долевого участия.....	16–21
Применение метода долевого участия.....	22–48
Освобождение от применения метода долевого участия.....	23–25
Прекращение использования метода долевого участия.....	26–27
Изменения доли владения.....	28
Процедуры, применяемые при методе долевого участия.....	29–42
Убытки от обесценения.....	43–48
Отдельная финансовая отчетность.....	49
Переходные положения.....	50
Дата вступления в силу.....	51–52
Отмена и замена МСФО ОС 7 (Декабрь 2006 г.).....	53
Основание для заключений	
Сравнение с МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.)	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (МСФО ОС 36) изложен в параграфах 1–53. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 36 должен пониматься в контексте его целей, Основания для заключений, «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора» и «Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора». В отсутствие явных указаний, основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3, «Учетные политики, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

1. Цель настоящего Стандарта состоит в установлении правил учета инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия и изложить требования к применению метода долевого участия при учете инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия.

Сфера применения

2. **Организация, которая готовит и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, должна применять настоящий Стандарт при учете инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия.**
3. **Настоящий Стандарт должен применяться всеми организациями, которые являются инвесторами, имеющими значительное влияние на объект инвестиций или совместный контроль объекта инвестиций, когда инвестиции приводят к владению количественными долями владения.**
4. Настоящий стандарт устанавливает методы учета долей владения в ассоциированных организациях и совместных предприятиях. То есть, инвестиций, в другую организацию, передающих организации риски и выгоды, связанные с долей владения. Настоящий Стандарт применяется только к количественным долям владения. Это включает доли владения, возникающие в результате инвестиций в формальную структуру акционерного капитала другой организации. Формальная структура акционерного капитала означает акционерный капитал или эквивалентную форму капитала, например, долю в фонде, инвестирующем в недвижимость. Количественные доли владения могут также включать доли владения, возникающие в связи с другими инвестициями, в которых доля владения организации может быть надежно оценена (например, доли в инвестиционном товариществе). Если структура акционерного капитала другой организации плохо определена, может оказаться невозможным получить надежную оценку доли владения.
5. Некоторые взносы, организаций общественного сектора, могут упоминаться как «инвестиции», но не приводить к возникновению доли владения. Например, организация общественного сектора может сделать существенные инвестиции в развитие больницы, которая принадлежит и управляется благотворительным фондом. Хотя такие взносы имеют не обменный характер, они позволяют организации общественного сектора участвовать в работе больницы, и благотворительный фонд подотчетен организации общественного сектора в связи с использованием общественных средств. Однако

вносы, сделанные организацией общественного сектора, не являются долей владения, поскольку благотворительный фонд может искать альтернативное финансирование и тем самым препятствовать участию организации общественного сектора в работе больницы. Соответственно, организация общественного сектора не подвергается рискам и не пользуется вознаграждениями, которые характерны для доли владения.

6. **Настоящий Стандарт применим для всех организаций общественного сектора за исключением коммерческих организаций с государственным участием (КОГУ).**
7. «Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенное СМСФО ОС устанавливает, что КОГУ применяют МСФО, выпущенные СМСФО. КОГУ определены в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

8. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Ассоциированная организация – организация на которую инвестор имеет значительное влияние.

Соглашение, имеющее обязательную силу: для целей настоящего Стандарта, соглашение, которое предоставляет юридически значимые права и обязанности сторонам, как если бы оно было в форме договора. Оно включает в себя права, вытекающие из договоров или другие юридические права.

Консолидированная финансовая отчетность - финансовая отчетность группы организаций в которой активы, обязательства, чистые активы/капитал, доходы, расходы и движение денежных средств контролирующей организации и контролируемых организаций представлена таким образом, как если бы она была подготовлена одной организацией.

Метод долевого участия - метод учета, по которому инвестиции при первоначальном признании учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах/капитале ассоциированной организации или совместного предприятия. Профицит или дефицит инвестора включает долю инвестора в профите или дефиците объекта инвестиций и чистые активы/капитал инвестора включают долю в изменениях в чистых активах/капитале объекта инвестиций которая не была

признана через профицит или дефицит объекта инвестиций.

Совместная деятельность - деятельность, совместно контролируемая двумя или более сторонами.

Совместный контроль - согласованное разделение контроля над деятельностью в форме соглашения, имеющего обязательную силу, которое существует тогда, когда решение о существенных действиях требует полного согласия сторон, осуществляющих контроль.

Совместное предприятие - совместная деятельность, в которой стороны, имеющие совместный контроль над деятельностью имеют права на чистые активы деятельности.

Участник совместного предприятия - сторона в совместном предприятии имеющая совместный контроль над этим совместным предприятием.

Значительное влияние – полномочие участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики другой организации, но не контроль или совместный контроль над такой политикой.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в «Глоссарии Терминов», опубликованном отдельно. В МСФО ОС 34 «Отдельная финансовая отчетность», МСФО ОС 35 «Консолидированная финансовая отчетность», или МСФО ОС 37 «Совместная деятельность» определены следующие термины: выгоды, контроль, контролируемая организация, контролирующая организация, группа организаций, инвестиционная организация, совместная операция, полномочия и отдельная финансовая отчетность.

Соглашение имеющее обязательную силу

9. Соглашение имеющее обязательную силу может быть подтверждено несколькими способами. Соглашение имеющее обязательную силу часто, но не всегда, имеет письменную форму, в форме контракта или документированных обсуждений между сторонами. Законные механизмы, такие как законодательные или исполнительные полномочия, могут также создавать принудительные механизмы, аналогичные механизмам исполнения договоров, как сами по себе, так и в сочетании с договорами между сторонами.

Значительное влияние

10. Наличие значительного влияния инвестора на объект инвестиций является предметом профессионального суждения, основанного на характере отношений между инвестором и объектом инвестиций и на определении понятия «значительное влияние», которое приведено в настоящем Стандарте. Настоящий Стандарт применим только к тем ассоциированным организациям, в которых организация имеет количественную долю участия либо в форме владения акциями или иной формальной структуры капитала, либо в другой форме, при которой доля организации может быть надежно оценена.
11. Если инвестор имеет количественную долю владения и владеет прямо или косвенно (например, через контролируемые организации) 20 или более процентами голосов в объекте инвестиций, то считается, что организация имеет значительное влияние, если только нельзя четко продемонстрировать, что это не так. И наоборот, если организация владеет прямо или косвенно (например, через контролируемые организации) менее чем 20 процентами голосов в объекте инвестиций, то считается, что организация не имеет значительного влияния, если только нельзя четко продемонстрировать, что это не так. Значительная или большая доля, принадлежащая другому инвестору, не обязательно является препятствием для организации иметь значительное влияние.
12. Наличие значительного влияния организации обычно подтверждается одним или несколькими из перечисленных ниже признаков:
 - (a) представительство в Совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиций;
 - (b) участие в процессах выработки политики, включая участие в принятии решений по дивидендам или аналогичным выплатам;
 - (c) существенные операции между инвестором и объектом инвестиций;
 - (d) обмен управленческим персоналом; или
 - (e) предоставление важной технической информации.
13. Организация может владеть варрантами на акции, опционами на покупку акций, долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или прочими подобными инструментами, которые обладают потенциалом, при их исполнении или конвертации, предоставлять организации дополнительные права голоса или снижать права голоса другой стороны по финансовым и операционным политикам другой организации (т.е. потенциальные права голоса). Существование и

последствия потенциальных прав голоса, которые могут в настоящее время быть исполнены или конвертированы, включая потенциальные права голоса, которыми обладают другие организации, принимаются во внимание при оценке наличия у организации значительного влияния. Существование и влияние потенциальных прав голоса, которые в текущий момент осуществляются или могут быть конвертированы, включая потенциальные права голоса, принадлежащие другим организациям, учитываются при оценке того, имеет ли организация значительное влияние. Потенциальные права голоса не считаются осуществимыми или конвертируемыми в текущий момент, когда, например, они не могут быть осуществлены или конвертированы до какой-либо даты в будущем или до наступления какого-то события в будущем.

14. При оценке вклада потенциальных прав голоса в наличие значительного влияния, организация изучает все факты и обстоятельства (включая условия исполнения потенциальных прав голоса и любые другие соглашения имеющие обязательную силу, взятые по отдельности или вместе) которые влияют на потенциальные права, за исключением намерений руководства и финансовых возможностей по исполнению или конвертированию.
15. Организация утрачивает значительное влияние на объект инвестиций, когда она утрачивает полномочие участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может произойти с изменением относительного или абсолютного уровня владения или без такого изменения. Это может произойти, например, когда ассоциированная организация становится предметом контроля другого правительства, суда или администратора. Также это может произойти в результате соглашения имеющего обязательную силу.

Метод долевого участия

16. Согласно методу долевого участия, инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятия первоначально признаются по первоначальной стоимости, а их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается, отражая признание доли инвестора в профите или дефиците объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в профите или дефиците объекта инвестиций признается в профите или дефиците инвестора. Выплаты, полученные от объекта инвестиций, уменьшают балансовую стоимость инвестиций. Корректировки балансовой стоимости могут быть также необходимы для учета изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в результате изменений в капитале объекта инвестиции, которые не

были признаны в профиците или дефиците объекта инвестиций. К ним относятся такие изменения, которые возникают в результате переоценки основных средств и в результате отражения курсовых разниц. Доля инвестора в этих изменениях отражается отдельно в чистых активах/капитале инвестора.

17. Признание дохода на основе полученных выплат может не быть адекватной оценкой дохода, полученного инвестором по инвестициям в ассоциированную организацию или совместное предприятие, потому что полученные выплаты могут быть мало связаны с результатами деятельности ассоциированной организации или совместного предприятия. Поскольку инвестор имеет совместный контроль или значительное влияние на объект инвестиций, инвестор имеет участие в результатах деятельности ассоциированной организации или совместного предприятия, и, следовательно, доход по своим инвестициям. Инвестор отражает данное участие, расширяя рамки своей финансовой отчетности с тем, чтобы включить в нее свою долю профицита или дефицита такого объекта инвестиций. В результате, применение метода долевого участия предоставляет более подробную информацию о чистых активах/капитале и профиците или дефиците инвестора.
18. Когда существуют потенциальные права голоса или другие производные инструменты содержащие потенциальные права голоса, доля участия организации в ассоциированной организации или совместном предприятии определяется на основе существующих долей владения и не отражает возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса или других производных инструментов, за исключением, когда применяется параграф 19.
19. При некоторых обстоятельствах организация, по сути, может иметь действительную долю владения в результате операции, которая в текущий момент дает ей доступ к выгодам, связанным с долей владения. При таких обстоятельствах доля, отнесенная на организацию, определяется с учетом возможной реализации потенциального права голоса и других производных инструментов, которые, в текущий момент, дают организации доступ к выгодам.
20. МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка» не применяется к долям участия в ассоциированных организациях и совместных предприятиях, которые учитываются с использованием метода долевого участия. Если инструменты, содержащие потенциальные права голоса по существу дают доступ в текущий момент к выгодам, связанным с долей владения в ассоциированной организации или совместном предприятии, то эти инструменты не попадают под действие МСФО ОС 29. Во всех остальных случаях инструменты содержащие потенциальные права голоса в

ассоциированной организации или совместном предприятии учитываются в соответствии с МСФО ОС 29.

21. **Инвестиция в ассоциированную организацию или совместное предприятия учитываемая с использованием метода долевого участия должна классифицироваться как внеоборотный актив.**

Применение метода долевого участия

22. **Организация с совместным контролем или значительным влиянием над объектом инвестиций должна учитывать свои инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие, используя метод долевого участия, за исключением случаев, когда эта инвестиция удовлетворяет критериям освобождения от применения в соответствии с параграфами 23–25.**

Освобождение от применения метода долевого участия

23. Организации не требуется применять метод долевого участия при учете своих инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, если организация является контролирующей организацией, которая освобождена от подготовки консолидированной финансовой отчетности согласно исключению, указанному в сфере применения параграфа 5 МСФО ОС 35, или если применимо нижеследующее:
- (a) Организация сама является контролируемой организацией и информационные потребности пользователей удовлетворены консолидированной финансовой отчетностью контролирующей ее организацией, а в случае частичного владения организацией, все ее прочие собственники, в том числе и те, которые в других случаях не имели бы права голоса, были проинформированы о том, что организация не применяет метод долевого участия и не возражают против этого.
 - (b) Долговые или долевыми инструментами организации не обращаются на открытом рынке (на внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки).
 - (c) Организация не представляла свою финансовую отчетность и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или иной регулирующий орган в целях размещения любого вида инструментов на открытом рынке.
 - (d) Конечная или промежуточная контролирующая организация организации составляет консолидированную финансовую

отчетность, находящуюся в публичном доступе, соответствующую требованиям МСФО ОС, в которой контролируемые организации консолидируются и оцениваются по справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 35.

24. Когда владение инвестицией в ассоциированную организацию или совместное предприятие осуществляется прямо или косвенно посредством организации, которая осуществляет венчурное инвестирование или является взаимным фондом, паевым фондом или аналогичной организацией, включая страховые фонды инвестиционного типа, то организация может выбрать метод оценки инвестиций в эти ассоциированные организации или совместные предприятия по справедливой стоимости через профицит или дефицит в соответствии с МСФО ОС 29. Инвестиционная организация должна, по определению, сделать такой выбор.
25. Когда организация имеет инвестицию в ассоциированную организацию, владение частью которой осуществляется косвенно, посредством организации осуществляющей венчурное инвестирование, взаимный фонд, паевой фонд или аналогичные организации, включая страховые фонды инвестиционного типа, организация может выбрать метод оценки данной части инвестиций в ассоциированную организацию по справедливой стоимости через профицит или дефицит в соответствии с МСФО ОС 29 независимо от того, оказывают ли организация осуществляющая венчурное финансирование, взаимный фонд, паевой фонд или аналогичные организации, включая страховые фонды инвестиционного типа значительное влияние на эту часть инвестиции. Если организация делает такой выбор, то организация должна применять метод долевого участия к любой оставшейся части ее инвестиции в ассоциированную организацию, которой она не владеет через организацию, осуществляющую венчурное инвестирование, взаимный фонд, паевой фонд или аналогичные организации, включая страховые фонды инвестиционного типа. Когда организация имеет инвестицию в ассоциированную организацию, владение частью которой осуществляется косвенно через инвестиционную организацию, организация должна оценивать часть инвестиции по справедливой стоимости через профицит или дефицит в соответствии с МСФО ОС 29.

Прекращение использования метода долевого участия

26. **Организация должна прекратить использование метода долевого участия с той даты, когда ее инвестиция перестает быть ассоциированной организацией или совместным предприятием следующим образом:**

- (a) Если инвестиция становится контролируемой организацией, организация должна учитывать свою инвестицию в соответствии с соответствующим национальным или международным стандартом относящимся к объединениям в общественном секторе и МСФО ОС 35.
- (b) Если оставшаяся доля в бывшей ассоциированной организации или совместном предприятии является финансовым активом, организация должна оценивать оставшуюся долю по справедливой стоимости. Справедливая стоимость оставшейся доли должна рассматриваться как ее справедливая стоимость при первоначальном признании в качестве финансового актива в соответствии с МСФО ОС 29. Если организации освобождается в соответствии с параграфами AG113 и AG114 МСФО ОС 29 от оценки оставшейся доли по справедливой стоимости, организация должна оценивать оставшуюся долю по балансовой стоимости инвестиции на дату прекращения признания в качестве ассоциированной организации или совместного предприятия и, эта балансовая стоимость должна рассматриваться как ее стоимость при первоначальном признании в качестве финансового актива в соответствии с МСФО ОС 29. Организация должна признавать в составе профицита или дефицита любую разницу между:
 - (i) справедливой стоимостью (или, когда применимо балансовой стоимостью) оставшейся доли участия и поступлений от выбытия части инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие; и
 - (ii) балансовой стоимостью инвестиций на дату прекращения использования метода долевого участия.
- (c) Когда организация прекращает использование метода долевого участия, организация должна учесть все суммы, ранее признанные в составе чистых активов/капитала, в отношении этих инвестиций таким же методом, который потребовался бы если бы активы и обязательства выбывали непосредственно у объекта инвестиций.

27. Если инвестиция в ассоциированную организацию становится инвестицией в совместное предприятие или инвестиция в совместное предприятие становится инвестицией в ассоциированную организацию, организация продолжает использовать метод долевого участия и не производит переоценку оставшейся доли.

Изменения доли владения

28. Если доля владения организации в ассоциированной организации или совместном предприятии уменьшается, но инвестиция продолжает классифицироваться соответственно как ассоциированная организация или как совместное предприятие, то организация должна перевести прямо в состав накопленного профицита или дефицита часть дохода или убытка, ранее признанную в составе чистых активов/капитала, связанного с данным уменьшением доли владения, как если бы этот доход или убыток требовалось перевести прямо в состав накопленного профицита или дефицита при выбытии соответствующих активов или обязательств.

Процедуры, применяемые при методе долевого участия

29. Многие процедуры, приемлемы для применения метода долевого участия, аналогичны процедурам консолидации, описанным в МСФО ОС 35. Кроме того, концепции, лежащие в основе процедур, используемых при учете приобретения контролируемой организации, также применимы при учете приобретения инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие.
30. Доля группы организаций в ассоциированной организации или совместном предприятии представляет собой совокупную долю контролирующей организации и ее контролируемых организаций в этой ассоциированной организации или совместном предприятии. Доля участия других ассоциированных организаций или совместных предприятий группы организаций в этих целях не принимаются во внимание. Когда ассоциированная организация или совместное предприятие имеют контролируемые организации, ассоциированные организации или совместные предприятия, профицит или дефицит, и чистые активы принимаемые во внимание при применении метода долевого участия, являются теми которые, признаны в финансовой отчетности ассоциированной организации или совместного предприятия (включая долю ассоциированной организации или совместного предприятия в профиците или дефиците, и чистых активах их ассоциированных организаций и совместных предприятий) после корректировок, необходимых для соблюдения единой учетной политики (см. параграфы 37 и 39).
31. Прибыли и убытки, возникающие в результате операций «снизу вверх» и «сверху вниз» между организацией (включая ее консолидированные контролируемые организации) и ее ассоциированной организацией или совместным предприятием, признаются в финансовой отчетности организации в той мере, в которой они не относятся к доле участия инвестора в этой ассоциированной организации или совместном предприятии.

Операциями «снизу вверх», например, являются продажи активов ассоциированной организацией или совместным предприятием инвестору. Операциями «сверху вниз» являются, например, продажи или взносы активов инвестором в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированной организации или совместного предприятия от этих операций подлежит исключению.

32. Когда операции «сверху вниз» свидетельствуют об уменьшении чистой цены продажи активов, подлежащих продаже или вложению, или об убытке от обесценения этих активов, то эти убытки должны полностью признаваться инвестором. Когда операции «снизу вверх» свидетельствуют об уменьшении чистой цены продажи активов, подлежащих покупке, или об убытке от обесценения этих активов, то инвестор должен признать свою долю в этих убытках.
33. Взнос немонетарного актива в ассоциированную организацию или совместное предприятие в обмен на долю в капитале ассоциированной организации или совместного предприятия должен учитываться в соответствии с параграфом 31, за исключением случаев, когда этот взнос лишен коммерческого содержания в соответствии с тем, как этот термин описан в МСФО ОС 17 «Основные средства». Если такой взнос лишен коммерческого содержания, то прибыль или убыток рассматриваются как нереализованные и не признаются, кроме случая, когда также применим параграф 34. Такие нереализованные прибыли или убытки должны исключаться из инвестиций, учитываемых с использованием метода долевого участия, и не должны представляться в качестве отложенных прибылей или убытков в консолидированном отчете о финансовом положении организации или в отчете о финансовом положении, в котором инвестиции учитываются с использованием метода долевого участия.
34. Если, помимо получения доли в капитале ассоциированной организации или совместного предприятия, организация также получает монетарные или немонетарные активы, то организация полностью признает в составе профицита или дефицита долю прибыли или убытка от взноса, связанного с полученными монетарными или немонетарными активами.
35. Инвестиция учитывается по методу долевого участия, начиная с даты, с которой она становится ассоциированной организацией или совместным предприятием. При приобретении инвестиции любая разница между стоимостью инвестиции и долей организации в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств объекта инвестиций учитывается следующим образом:

- (a) В том случае если организация включила, деловую репутацию, относящуюся к ассоциированной организации или совместному предприятию в балансовую стоимость инвестиции, амортизация этой деловой репутации не разрешается.
- (b) Любое превышение доли организации в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств объекта инвестиций над стоимостью инвестиции включается в выручку при определении доли инвестора в профиците или дефиците ассоциированной организации или совместного предприятия за тот период, в котором инвестиция была приобретена.

Выполняются необходимые корректировки доли инвестора в профиците или дефиците ассоциированной организации или совместного предприятия после приобретения для отражения, например, амортизации амортизируемых активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения. Аналогичным образом, производятся соответствующие корректировки доли инвестора в профиците или дефиците ассоциированной организации или совместного предприятия после приобретения для учета убытков от обесценения, таких как от обесценения основных средств или, когда уместно, деловой репутации.

36. **При применении метода долевого участия организация использует самую последнюю доступную финансовую отчетность ассоциированной организации или совместного предприятия. Когда даты конца отчетного периода организации и ассоциированной организации или совместного предприятия различаются, организация или:**
- (a) **получает, для целей применения метода долевого участия, дополнительную финансовую информацию на ту же дату что и финансовая отчетность организации; или**
 - (b) **использует самую последнюю финансовую отчетность ассоциированной организации или совместного предприятия, в которой учтено влияние существенных операций или событий, которые произошли между датой их финансовой отчетности и датой финансовой отчетности организации.**
37. **Финансовая отчетность организации должна быть подготовлена с использованием единой учетной политики для аналогичных операций и событий в сходных обстоятельствах.**
38. За исключением параграфа 39, если ассоциированная организация или совместное предприятие применяют учетную политику, отличную от учетной политики организации в отношении аналогичных операций и

событий, имевших место при сходных обстоятельствах, необходимо произвести корректировки с целью приведения учетной политики ассоциированной организации или совместного предприятия в соответствие с учетной политикой организации, если финансовая отчетность ассоциированной организации или совместного предприятия используется организацией, при применении метода долевого участия.

39. **Несмотря на требования, изложенные в параграфе 38, если организация имеет долю в ассоциированной организации или совместном предприятии, которое является инвестиционной организацией, организация должна при применении метода долевого участия сохранять оценку справедливой стоимости, применяемую ассоциированной организацией или совместным предприятием этой инвестиционной организации к их доле в контролируемых организациях.**
40. Если ассоциированная организация или совместное предприятие имеют в обращении кумулятивные привилегированные акции, которыми владеют стороны, отличные от организации, и которые классифицируются как капитал, организация рассчитывает свою долю в профиците или дефиците после корректировки на сумму дивидендов по таким акциям вне зависимости от того, объявлены ли эти дивиденды к выплате.
41. Если доля организации в дефиците ассоциированной организации или совместного предприятия равна или превышает ее долю в ассоциированной организации или совместном предприятии, то организация прекращает признание своей доли в дальнейшем дефиците. Доля в ассоциированной организации или совместном предприятии соответствует балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие, определенных с использованием метода долевого участия, вместе с долгосрочными вложениями, которые, в сущности, составляют часть чистых инвестиций организации в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Например, статья, погашение которой в обозримом будущем не планируется и не является вероятным, по существу, представляет собой дополнительные инвестиции организации в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Такие статьи могут включать привилегированные акции и долгосрочную дебиторскую задолженность или долгосрочные займы, но не включают торговую дебиторскую задолженность, торговую кредиторскую задолженность или долгосрочную дебиторскую задолженность, в отношении которой предоставлено адекватное обеспечение, такую как обеспеченные займы. Дефицит, признанный с использованием метода долевого участия в размере,

превышающем инвестиции организации в обыкновенные акции, относится к другим компонентам доли организации в ассоциированной организации или совместном предприятии в обратном порядке старшинства (т. е. приоритетности при ликвидации).

42. После уменьшения доли организации до нуля, дополнительный дефицит и обязательства признаются только в той мере, в какой организация приняла на себя юридические или традиционные обязательства, или совершила платежи от имени ассоциированной организации или совместного предприятия. Если впоследствии ассоциированная организация или совместное предприятие отражают профицит, организация возобновляет признание своей доли в этом профиците только после того, как ее доля в прибыли становится равной непризнанной доле в дефиците.

Убытки от обесценения

43. После применения метода долевого участия, включая признание профицита ассоциированной организации или совместного предприятия в соответствии с параграфом 41, организация применяет требования МСФО ОС 29 для определения необходимо ли признать какие-либо дополнительные убытки от обесценения в отношении её чистых инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие.
44. Организация также применяет требования МСФО ОС 29 для определения необходимости признать дополнительные убытки от обесценения в отношении доли организации в ассоциированной организации или совместном предприятии, которая не является частью чистых инвестиций и суммы таких убытков от обесценения.
45. Всякий раз, когда применение МСФО ОС 29 указывает на то, что инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие могут быть обесценены, организация применяет МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», и, возможно, МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства».
46. МСФО ОС 26 предписывает организациям определять ценность использования инвестиций, генерирующих денежные средства. При определении ценности использования инвестиций, генерирующих денежные средства, в соответствии с МСФО ОС 26, организация оценивает:
- (а) свою долю в дисконтированной стоимости прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от ассоциированной организации или совместного предприятия, включая денежные потоки от операций ассоциированной организации или

совместного предприятия и поступления от окончательного выбытия инвестиций; или

- (б) дисконтированную стоимость прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от дивидендов или аналогичных выплат, которые будут получены от инвестиций или от их окончательной продажи.

При соответствующих допущениях оба метода дают одинаковые результаты.

- 47. МСФО ОС 21 требует, чтобы балансовая стоимость была уменьшена до возмещаемой стоимости актива в случае, когда возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости. Возмещаемая стоимость является наибольшей из справедливой стоимости актива, за вычетом затрат на продажу и ценности использования. Ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, определяется как дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива. Дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования может оцениваться с использованием метода амортизированной стоимости замещения, метода восстановительной стоимости или метода полезных единиц, там, где это уместно.
- 48. **Возмещаемая сумма инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие должна оцениваться по каждой ассоциированной организации или совместному предприятию в отдельности, за исключением случаев, когда ассоциированная организация или совместное предприятие не генерируют денежные притоки от продолжающейся деятельности, которые были бы в основном независимы от денежных притоков от прочих активов организации.**

Отдельная финансовая отчетность

- 49. **Инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие должны отражаться в отдельной финансовой отчетности организации в соответствии с параграфом 12 МСФО ОС 34 «Отдельная финансовая отчетность».**

Переходные положения

- 50. **Переходные положения о переходе от пропорциональной консолидации к методу долевого участия или от метода долевого участия к учету активов и обязательств в отношении совместной операции установлены в МСФО ОС 37.**

Дата вступления в силу

51. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности, за периоды, начинающиеся 1 января 2017 года или позднее. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применит настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося ранее 1 января 2017, она должна раскрыть этот факт и применять МСФО ОС 34, МСФО ОС 35, МСФО ОС 37 и МСФО ОС 38 «Раскрытие информации об участии в других организациях» одновременно.
52. Когда организация принимает МСФО ОС на основе метода начисления, в соответствии с МСФО ОС 33 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) основанных на методе начисления», для целей представления финансовой отчетности, после этой даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности предприятия, охватывающей периоды начиная с даты принятия МСФО ОС или после нее.

Отмена и замена МСФО ОС 7 (Декабрь 2006 г.)

53. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» (декабрь 2006 г.). МСФО ОС 7 применим до применения или вступления в силу МСФО ОС 36, в зависимости от того, что наступит раньше.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 36.

Цель

- ВС1. Это Основание для заключений подводит итог обсуждениям СМСФО ОС по поводу МСФО ОС 36. Поскольку настоящий Стандарт основан на МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (с поправками от 2011 года, включая поправки до 31 декабря 2014 года) изданные СМСФО, Основание для заключений, излагает только те области, в которых МСФО ОС 36 отличается от основных требований МСФО (IAS) 28 (с поправками, от 2011 года) или где СМСФО ОС рассмотрел такие отличия.

Обзор

- ВС2. В 2012 году СМСФО ОС приступил к работе над проектом по обновлению тех МСФО ОС, в которых рассматривается учет интересов долей в контролируемых организациях, ассоциированных организациях и совместных предприятиях. В октябре 2013 года СМСФО ОС выпустил Публикуемые проекты с 48 по 52, которые в совокупности упоминались как «Доли в других организациях». ЕД 50, «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия», был основан на МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 года), с учетом соответствующих для общественного сектора изменений в МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности». В январе 2015 года СМСФО ОС выпустил пять новых МСФО ОС, включая МСФО ОС 36. Эти новые МСФО ОС заменяют МСФО ОС 6, «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8.
- ВС3. В результате объединения положений по учету ассоциированных организаций и совместных предприятий название стандарта было изменено на «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия».
- ВС4. При разработке МСФО ОС 36 Совет не пересматривал все требования МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации». Наиболее значительные изменения произошли в результате решения о необходимости применения метода долевого участия для учета инвестиций в совместные предприятия и, следовательно, для объединения положений по учету инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия в рамках

одного стандарта. Взгляды Совета на использование метода долевого участия для учета инвестиций в совместные предприятия обсуждаются в Основании для заключений МСФО ОС 37.

Сфера применения

Количественные доли владения

- ВС5. СМСФО ОС отметил, что сфера применения МСФО ОС 7 была ограничена инвестициями в ассоциированные организации, «когда инвестиции в ассоциированную организацию приводят к владению долей участия в форме владения акциями или другой формальной структурой капитала». СМСФО ОС, при разработке МСФО ОС 7, отметил, что маловероятно, что учет по методу долевого участия может применяться, если ассоциированная организация не имеет официальную или иную надежно измеряемую структуру капитала. СМСФО ОС отразил намерение такого изменения и пришел к выводу о том, что оно предназначено для предотвращения ненадлежащего применения этого Стандарта к долям, отличным от долей владения.
- ВС6. В отличие от МСФО ОС 7 настоящий Стандарт применяется к ассоциированным организациям и к совместным предприятиям. Поскольку совместные предприятия могут принимать различные формы, включая соглашения о товариществе, которые не имеют формальной структуры капитала, ограничение сферы применения МСФО ОС 7 было неприемлемым. СМСФО ОС решил, что сфера применения настоящего Стандарта должна ограничиваться «количественными долями владения». Респонденты поддержали это предложение, но считали, что было бы приемлемо раскрытие информации о долях владения, не поддающихся количественной оценке, в других организациях. СМСФО ОС согласился с тем, что МСФО ОС 38 «Раскрытие информации об участии в других организациях» должен требовать раскрытия долей владения, не поддающихся количественной оценке.

Временный совместный контроль и значительное влияние

- ВС7. МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» не требовали применения метода долевого участия или пропорциональной консолидации, когда совместный контроль другой организацией, или значительное влияние на другую организацию было временным. СМСФО ОС отметил, что СМСФО устранил эти исключения из эквивалентных МСФО в 2003 году в результате выпуска МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность».
- ВС8. СМСФО ОС отметил, что при разработке МСФО ОС 35

«Консолидированная финансовая отчетность» он рассмотрел связанный вопрос о том, следует ли включать исключение временного контроля в этот Стандарт и согласился не делать этого. Соответственно, СМСФО ОС решил не предоставлять исключений в МСФО ОС 36, основанных на временном совместном контроле или временном значительном влиянии.

Значительное влияние

ВС9. Настоящий Стандарт устанавливает предположение о том, что организация имеет значительное влияние над объектом инвестиций, если организация имеет долю участия в форме владения акциями или иной формальной структурой капитала и владеет, прямо или косвенно (например, через контролируемые организации) 20 или более процентами прав голоса объекта инвестиций. СМСФО ОС отметил, что использование 20 процентов при установлении предположения о значительном влиянии первоначально исходило из МСФО (IAS) 28 и также использовалось в МСФО ОС 7 (декабрь 2006). Приняв решение сохранить это предположения в настоящем Стандарте, СМСФО ОС отметил, что он не знает причины, относящиеся к общественному сектору, использовать значение, отличное от 20 процентов.

Единая отчетная дата

ВС10. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли устанавливать ограничение на разницу во времени между окончанием отчетного периода организации и ассоциированной организации или совместного предприятия организации. СМСФО ОС отметил, что МСФО (IAS) 28 требует, чтобы самые последние доступные финансовые отчеты ассоциированной организации или совместного предприятия использовались организацией при применении метода долевого участия и требует корректировки, если они не являются такими. Кроме того, МСФО (IAS) 28 ограничивает разницу в датах до трех месяцев. СМСФО ОС отметил, что в общественном секторе могут быть случаи, когда организации имеют разные отчетные даты, и может быть невозможно изменить эти даты. СМСФО ОС согласился не устанавливать трехмесячное ограничение на разницу в датах.

Инвестиционные организации

ВС11. Некоторые респонденты из ED 50 просили, чтобы СМСФО ОС разъяснил применение метода долевого участия инвестиционными организациями и инвесторами с инвестициями в ассоциированную организацию или совместное предприятие, которое является инвестиционной организацией. Соответственно, СМСФО ОС:

- (а) уточнил, что инвестиционная организация, по определению, должна выбрать учет инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия по справедливой стоимости через профицит или дефицит в соответствии с МСФО ОС 29; и
- (b) потребовал, что организация, имеющая долю в ассоциированной организации инвестиционной организации или совместном предприятии инвестиционной организации, при применении метода долевого участия должна сохранять оценку справедливой стоимости, применяемую этой ассоциированной организацией инвестиционной организации или совместным предприятием инвестиционной организации, к своим долям в контролируемых организациях.

ВС12. СМСФО ОС отметил, что участники СМСФО также запросили разъяснения по некоторым аспектам учета инвестиций в ассоциированные организации инвестиционной организации и совместные предприятия инвестиционной организации. В июне 2014 года СМСФО выпустил ED 2014/2 «Инвестиционные организации: Применение исключения консолидации. (Предлагаемые поправки к МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IAS) 28)» и впоследствии выпустил «Инвестиционные организации: Применение исключения консолидации (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 28) в декабре 2014 года. СМСФО ОС счел, что эти разъяснения были полезны для решения вопросов, связанных с внедрением, выявленных теми, кто начал применять требования СМСФО к инвестиционной организации раньше других, и включил те аспекты поправок, которые имеют отношение к настоящему Стандарту.

Продажа или взнос активов между инвестором и его ассоциированной организацией или совместным предприятием

ВС13. Во время разработки МСФО ОС 36, СМСФО изменил МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IAS) 28 таким образом, чтобы требования о признании частичной прибыли или убытка по операциям между инвестором и его ассоциированной организацией или совместным предприятием распространялись только на прибыль или убыток в результате продажи или вноса активов, которые не являются бизнесом, в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов». СМСФО выпустил «Продажа или взнос активов между инвестором и его ассоциированной организацией или совместным предприятием (поправки к МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IAS) 28)» в сентябре 2014 года. СМСФО ОС согласился не включать требования, введенные

этим поправками в МСФО ОС 35 и МСФО ОС 36, на том основании, что было бы более приемлемым рассмотреть вопрос о признании полных или частичных прибылей и убытков в контексте разработки требований стандартов по объединениям в общественном секторе.

Сравнение с МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.)

В основе МСФО ОС 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» лежит МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (с поправками от 2011 г., включая поправки до 31 декабря 2014 г.). Во время издания настоящего Стандарта МСФО ОС не рассматривал применимость к организациям общественного сектора МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Поэтому ссылки на МСФО (IFRS) 9 в МСФО (IAS) 28 были заменены ссылками на МСФО ОС, касающиеся финансовых инструментов.

Основные отличия между МСФО ОС 36 и МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.) следующие:

- Добавлен комментарий в МСФО ОС 36 дополнительный по сравнению с МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.) для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 36 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.). Наиболее показательными примерами является использование в МСФО ОС 36 терминов «чистые активы/ капитал», «группа организаций», «контролирующая организация», «контролируемая организация» и «выручка». Эквивалентными терминами в МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.) являются «капитал», «группа», «материнская организация», «дочерняя организация» и «доход».
- МСФО ОС 36 применяется ко всем инвестициям, в которых инвестор имеет количественную долю участия. МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.) не содержит аналогичного требования. Однако маловероятно, что учет по методу долевого участия может быть применен, если не будет количественной доли участия.
- Если для организации на основании МСФО ОС 29 не требуется оценка оставшейся доли в бывшей ассоциированной организации или совместном предприятии по справедливой стоимости, МСФО ОС 36 позволяет организации использовать балансовую стоимость в качестве стоимости при первоначальном признании финансового актива. МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.) требует, чтобы оставшаяся доля отражалась по справедливой стоимости.
- МСФО ОС 36 требует, что организация, имеющая долю в ассоциированной организации или совместном предприятии, являющемся инвестиционной организацией, должна при применении метода долевого участия сохранять оценку справедливой стоимости, применяемую этой ассоциированной организацией инвестиционной организации или совместным

предприятием, к своей доле в контролируемых организациях. МСФО (IAS) 28 (с поправками от 2011 г.) разрешает организации, имеющей долю в ассоциированной организации или совместном предприятии, являющемся инвестиционной организацией, сохранять оценку справедливой стоимости, применяемую этой ассоциированной организацией инвестиционной организации или совместным предприятием.

Настоящий Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (International Public Sector Accounting Standards Board) (IPSASB®), опубликованный Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants) в январе 2015 года на английском языке, был переведен на русский язык ЗАО МЦСЭИ «Леонтьевский центр» в декабре 2017 года и распространяется с разрешения МФБ (IFAC). Процесс перевода МСФО ОС 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» был рассмотрен МФБ (IFAC), и перевод был выполнен в соответствии с Положениями документа «Политика перевода и воспроизведения стандартов, опубликованных IFAC». Одобренным является текст документа: МСФО ОС 36, «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (январь 2015 года), опубликованный МФБ (IFAC) на английском языке. Оригинал текста МСФО ОС 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» содержится в Сборнике Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, издание 2016 г., том второй (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2016 Edition Volume II), опубликованном в июне 2016 года.

Текст на английском языке МСФО ОС 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» © МФБ (IFAC), январь 2015. Все права защищены.

Текст на русском языке МСФО ОС 36 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» © МФБ (IFAC), декабрь 2017. Все права защищены.

Оригинальное наименование: IPSAS 36, Investments in Associates and Joint Ventures: Grantor, ISBN: 978-1-60815-293-3.

Контакты: permissions@ifac.org. для разрешения воспроизведения, хранения или передачи, или других аналогичных видов использования настоящего документа.