

## Тема 9. Участие в совместной деятельности

1. Экономическая сущность совместной деятельности и ее формы
2. Совместно контролируемые операции
3. Совместно контролируемые активы
4. Совместно контролируемые организации
5. Финансовая отчетность предпринимателя

### 1. Экономическая сущность совместной деятельности и ее формы

**МСФО (IAS) 31** должен применяться для учета долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной организации в финансовой отчетности предпринимателей и инвесторов, независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность.

Предприниматель, имеющий долю участия в совместно контролируемой организации, **освобождается от выполнения требований**, когда имеются свидетельства того, что доля участия приобретена и удерживается исключительно с целью ее продажи до истечения двенадцати месяцев с даты приобретения, и что руководство организации ведет активный поиск покупателя.

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

**Совместный контроль** - это согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

**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 предпринимателя в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой организации комбинируется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности

предпринимателя, либо показывается отдельными строками статей в его финансовой отчетности.

**Предприниматель** - это сторона по договору о совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью

### **Формы совместной деятельности**

Совместная деятельность может осуществляться в виде различных форм и структур. МСФО 31 определяет три основных типа - совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые организации - которые обобщенно называются и отвечают определению совместной деятельности.

Нижеследующие **характеристики** присущи всем видам совместной деятельности:

- 1. две или более компании связаны договорным соглашением; и**
- 2. договорное соглашение устанавливает совместный контроль.**

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.

**Наличие договорного соглашения** отличает доли участия, которые подразумевают совместный контроль, от инвестиций в ассоциированные организации, при которых инвестор имеет значительное влияние. Деятельность, в основе которой нет договорного соглашения об установлении совместного контроля, не признается совместной деятельностью. Свидетельством договорного соглашения могут быть, **например**, договор между предпринимателями 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 предпринимателей;
- в) взносов предпринимателей в капитал;
- г) разделения между предпринимателями объема производства, дохода, расходов или результатов деятельности совместной деятельности.

Договорное соглашение **устанавливает совместный контроль** над совместной деятельностью. Такое требование гарантирует, что ни один из предпринимателей не имеет возможности установить единоличный контроль над этой деятельностью. Соглашение определяет те решения в областях, играющих важную роль в достижении целей совместной деятельности, которые требуют согласия всех предпринимателей, и те решения, принятие которых возможно определенным большинством предпринимателей.

Договорное соглашение может определять одного предпринимателя в качестве руководителя или управляющего совместной деятельностью. Руководитель не обладает контролем над совместной деятельностью, а действует в рамках финансовой и операционной политики, согласованной предпринимателями 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 дочерней организацией, а не совместной деятельностью.

## **2. Совместно контролируемые операции**

Операции некоторых видов совместной деятельности предполагают использование активов и прочих ресурсов предпринимателей, а не учреждение корпорации, товарищества или другой организации, или финансовой структуры, отдельной от самих предпринимателей. Каждый предприниматель 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. Совместная деятельность может осуществляться наемными работниками предпринимателя параллельно аналогичной деятельности его самого. Соглашение об

учреждении совместной деятельности обычно предусматривает средства, с помощью которых выручка от продаж совместного продукта и любые понесенные совместно расходы делятся между предпринимателями.

**Примером** совместно контролируемой деятельности является случай, когда два или более предпринимателей объединяют свои операции, ресурсы и опыт для того, чтобы произвести, продать и распространить совместно произведенный конкретный продукт, например, самолет. Каждый предприниматель осуществляет свою часть производственного процесса. Каждый предприниматель несет свои затраты и получает свою долю выручки от продажи самолета, и эта доля определяется в соответствии с договорным соглашением.

В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах каждый предприниматель **признает в своих отдельных формах финансовой отчетности:**

- а) контролируемые им активы и имеющиеся обязательства; и
- б) понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг, произведенных совместной деятельностью.

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

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.

### **3. Совместно контролируемые активы**

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

оговоренную часть расходов. Такие виды совместной деятельности **не требуют учреждения корпорации**, товарищества или другой организации, или финансовой структуры, отдельной от самих предпринимателей. Каждый предприниматель контролирует долю будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемом активе.

Многие компании в нефтегазодобывающей отрасли, а также компании, добывающие минеральное сырье, используют совместно контролируемые активы. **Например**, ряд нефтяных компаний может совместно контролировать и эксплуатировать нефтепровод. Каждый предприниматель использует нефтепровод для транспортировки своей продукции, а взамен несет оговоренную часть расходов по эксплуатации этого нефтепровода. Другим примером совместно контролируемого актива является случай, когда две организации совместно контролируют имущество, причем каждой причитается часть получаемой арендной платы, и каждая несет соответствующую часть расходов.

В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах предприниматель **должен признавать 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.
- в) свою долю любых обязательств, принятых наряду с другими предпринимателями в отношении совместной деятельности.
- г) любой доход от продажи 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, например, в связи с финансированием доли предпринимателя в активах, и продажей своей доли произведенной продукции.

В силу того, что активы, обязательства, доходы и расходы признаны в финансовой отчетности предпринимателя, для этих статей больше не требуется корректировок или других процедур консолидации при представлении предпринимателем консолидированной финансовой отчетности.

#### 4. Совместно контролируемые организации

**Совместно контролируемая организация** - это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или другой организации, в которой каждый предприниматель имеет свою долю участия. Такая организация работает точно также как и другие организации, за исключением того, что договорное соглашение между предпринимателями устанавливает совместный контроль над ее экономической деятельностью.

Совместно контролируемая организация контролирует активы совместной деятельности, принимает обязательства, несет расходы и получает прибыль. Она может от своего имени заключать договоры и получать финансирование в интересах совместной деятельности. Каждый предприниматель имеет право на часть прибылей совместно контролируемой организации, хотя некоторые совместно контролируемые организации предусматривают разделение продукции, полученной в результате совместной деятельности.

Типичным **примером** совместно контролируемой организации является случай, когда две организации объединяют свою деятельность в конкретной области путем передачи соответствующих активов и обязательств в совместно контролируемую организацию. Другим **примером** является ситуация, когда организация начинает дело в другой стране в сотрудничестве с правительством или другим агентством этой страны, путем учреждения отдельной компании, находящейся под совместным контролем данной организации, правительства или агентства.

Совместно контролируемая организация ведет **свои собственные бухгалтерские книги, составляет и представляет финансовую отчетность** точно так же, как и другие организации, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Каждый предприниматель обычно вкладывает в совместно контролируемую компанию денежные средства или другие ресурсы. Эти вклады заносятся в учетные записи предпринимателя и признаются в его финансовой отчетности в качестве инвестиции в совместно контролируемую организацию.

## 5. Финансовая отчетность предпринимателя

Предприниматель должен признавать свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя метод пропорциональной консолидации или метод по долевого участию.

**Пропорциональная консолидация** - это метод учета, по которому доля предпринимателя в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой организации комбинируется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности предпринимателя, либо показывается отдельными строками статей в его финансовой отчетности.

Предприниматель, выступающий в роли инвестора, признает свою долю участия в совместно контролируемой организации, **используя один из двух форматов отчетности** для пропорциональной консолидации, вне зависимости от того, имеет ли он при этом инвестиции в дочерние организации, или представляет свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.

Применение пропорциональной консолидации означает, что баланс предпринимателя включает его долю активов, которые он контролирует совместно, и долю обязательств, за которые он совместно несет ответственность. Отчет о прибылях и убытках предпринимателя включает его долю дохода и расходов совместно контролируемой организации.

Для осуществления пропорциональной консолидации могут использоваться **различные форматы отчетности**:

Предприниматель **может объединять** свою долю каждого из активов, обязательств, дохода или расходов совместно контролируемой организации построчно с аналогичными статьями в своей финансовой отчетности. **Например**, он может объединить свою долю запасов совместно контролируемой организации со своими запасами и свою долю основных средств совместно контролируемой организации со своими основными средствами.

В другом случае, предприниматель может включить в свою финансовую отчетность **отдельные статьи**, касающиеся его доли активов, обязательств, дохода и расходов совместно контролируемой организации. **Например**, он может показать свою долю в краткосрочном активе совместно контролируемой организации отдельно в составе своих краткосрочных

активов; он может показать свою долю основных средств совместно контролируемой организации отдельно в составе своих основных средств.

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 МСФО 31.

Предприниматель **прекращает использование** пропорциональной консолидации с даты утраты совместного контроля над совместно контролируемой организацией. Это может происходить, **например**, когда предприниматель продает свою долю участия, или когда на совместно контролируемую организацию налагаются такие внешние ограничительные санкции, которые препятствуют дальнейшему совместному контролю предпринимателя.

### **Метод учета по долевого участию**

В качестве **альтернативы** пропорциональной консолидации, предприниматель должен признавать свою долю в совместно контролируемой организации, используя метод учета по долевого участию.

Предприниматель признает свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя метод учета по долевого участию, невзирая на то, что наряду с ней у него имеются инвестиции в дочерние организации или что он представляет свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.

Использование метода учета по долевого участию поддерживается теми, кто утверждает, что нельзя объединять контролируемые статьи с совместно контролируемыми статьями, и теми, кто уверен, что в совместно контролируемой организации предприниматели обладают значительным влиянием, а не совместным контролем. Настоящим Стандартом не рекомендуется использование метода учета по долевого участию, потому что пропорциональная консолидация лучше отражает сущность и экономическую справедливость участия предпринимателя в совместно контролируемой организации, то есть, контроль над долей предпринимателя в будущих экономических выгодах. Тем не менее, МСФО 31 допускает использование метода учета по долевого участию в качестве разрешенного альтернативного порядка учета при признании долей участия в совместно контролируемых организациях.



Предприниматель **должен прекратить** использование метода учета по долевого участию с даты утраты совместного контроля или значительного влияния в совместно контролируемой организации. С даты, когда совместно контролируемая организация становится дочерней организацией предпринимателя, он должен учитывать свою долю участия в ней в соответствии с МСФО (IAS) 27.

Начиная с даты, на которую совместно контролируемая организация становится ассоциированной организацией предпринимателя, он должен учитывать свою долю в ней в соответствии с МСФО (IAS) 28.

### **Контрольные вопросы:**

1. Какой стандарт МСФО применяется для учета долей участия в совместной деятельности?
2. Что такое совместная деятельность?
3. Что такое пропорциональная консолидация (определение)?
4. Что такое совместный контроль и формы совместной деятельности?
5. Договорное соглашение о совместной деятельности и что в нем отражается.
6. Совместная деятельность - совместно контролируемые операции
7. Совместная деятельность - совместно контролируемые активы
8. Совместная деятельность - совместно контролируемые компании.
9. Пропорциональная консолидация в финансовой отчетности предпринимателя в совместно контролируемой компании.
10. Метод учета по долевого участию в финансовой отчетности предпринимателя в совместно контролируемой компании.