

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 31
"ОТРАЖЕНИЕ В ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТАХ ДОЛИ УЧАСТИЯ
В СОВМЕСТНО
КОНТРОЛИРУЕМОЙ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ"

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе международного стандарта бухгалтерского учета 31 "Отражение в финансовых отчетах доли участия в совместных предприятиях", утвержденного Комитетом по МСБУ в 1993 году.

Цель

2. Цель данного стандарта состоит в описании порядка отражения доли участия в различных формах совместного предпринимательства, а также активов, обязательств, доходов и расходов совместно контролируемой предпринимательской деятельности в финансовых отчетах ее участников и инвесторов, независимо от структуры и формы такой деятельности.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт распространяется на все юридические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, зарегистрированные в Республике Молдова, расположенные как на территории Молдовы, так и за ее пределами, и являющиеся участниками различных форм совместно контролируемой предпринимательской деятельности.

Определения

4. В данном стандарте используются следующие понятия:

Совместно контролируемая предпринимательская деятельность - предпринимательство на основе соглашения (контракта, договора), в соответствии с которым две или более стороны осуществляют хозяйственно-финансовую деятельность, подлежащую совместному контролю;

Участник совместно контролируемой предпринимательской деятельности - одна из сторон, заключившая соглашение (контракт, договор) о совместной деятельности и осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью;

Инвестор совместно контролируемого предприятия - сторона в совместно контролируемом предприятии, которая не имеет права совместного контроля над деятельностью этого предприятия;

Совместный контроль - контроль совместной хозяйственно-финансовой деятельности, осуществляемый ее участниками в соответствии с соглашением (контрактом, договором). При этом ни один участник не имеет права на односторонний контроль за совместной предпринимательской деятельностью;

Соглашение (контракт, договор) - договоренность двух или более сторон о совместном контроле над совместным предпринимательством;

Совместно контролируемое предприятие - отдельное предприятие, созданное в результате совместно контролируемой

предпринимательской деятельности (товарищества, общества с ограниченной ответственностью, акционерного общества и т.д.), в котором каждый участник имеет свою долю;

Совместно контролируемая предпринимательская деятельность с общими активами - форма совместного предпринимательства, при которой его участники владеют общими активами, используемыми в совместной деятельности, без создания отдельного предприятия для осуществления указанной деятельности;

Совместно контролируемая предпринимательская деятельность без общих активов - форма совместного предпринимательства, при которой его участники осуществляют совместную деятельность, не имея общих активов и не создавая какое-либо отдельное предприятие;

Значительное влияние - полномочие инвестора участвовать в принятии решений, касающихся финансовой и производственной политики инвестируемого предприятия, но без контроля над этой политикой.

Значительное влияние предполагает долю участия в размере от 20 до 50 процентов уставного капитала инвестируемого предприятия;

Метод пропорциональной консолидации - метод учета и представления финансовой информации в сводном финансовом отчете участника совместно контролируемого предприятия, при котором доля этого участника в каждом активе, обязательстве, совокупных доходах и расходах совместно контролируемого предприятия объединяется "построчно" с данными аналогичных статей отдельного финансового отчета или отражается "отдельной строкой".

Формы совместно контролируемой предпринимательской деятельности

5. Совместно контролируемая предпринимательская деятельность осуществляется в различных формах и структурах, для которых общими являются следующие положения:

а) участники (два или более) связаны между собой соглашением (контрактом, договором),

б) соглашением (контрактом, договором) устанавливается совместный контроль.

6. Соглашение о совместно контролируемой предпринимательской деятельности направлено на решение общих производственно-хозяйственных задач и служит удовлетворению интересов всех его участников.

Соглашением определяется перечень вопросов, решение которых наиболее важно для достижения целей совместного предпринимательства и которые должны быть одобрены всеми участниками совместно контролируемой предпринимательской деятельности (если общее согласие всех участников соглашения не достигнуто, вопрос считается нерешенным; голосование в таких случаях не допускается). В различных формах совместно контролируемой предпринимательской деятельности осуществляются только предусмотренные соглашением виды

деятельности. Соглашение позволяет различать долю участия в совместно контролируемом предприятии от инвестиций в ассоциированные предприятия, при наличии которых инвестор имеет значительное влияние (НСБУ 28 "Учет инвестиций в ассоциированные предприятия").

7. Договоренность о совместно контролируемой предпринимательской деятельности может быть зарегистрирована

а) при совместно контролируемой предпринимательской деятельности с общими и без общих активов

- в соглашении между участниками совместно контролируемой предпринимательской деятельности или
- в протоколе переговоров между участниками;

б) при совместно контролируемом предприятии - в уставе или других нормативных документах совместно контролируемого предприятия.

В соглашении о совместно контролируемой предпринимательской деятельности, составленном в письменном виде в порядке, установленном действующим законодательством, отражаются

а) виды деятельности и предусмотренный для них срок;
б) назначение Совета директоров или аналогичного руководящего органа совместно контролируемой предпринимательской деятельности и установление права голоса участников соглашения;
с) внесенный участниками капитал;
д) распределение между участниками соглашения объема продукции, совокупных доходов, расходов и результатов совместной деятельности.

8. Руководство совместно контролируемой предпринимательской деятельностью по взаимному соглашению участников осуществляется одним из них. Руководитель не контролирует совместную деятельность, а действует в рамках финансовой и хозяйственной политики, согласованной участниками совместно контролируемой предпринимательской деятельности в соответствии с соглашением. Руководитель действует на основании доверенности, подписанной остальными участниками соглашения и оформленной в соответствии с требованиями действующего законодательства.

9. Существуют три основные формы совместно контролируемой предпринимательской деятельности:

а) совместно контролируемая предпринимательская деятельность без общих активов,

б) совместно контролируемая предпринимательская деятельность с общими активами,

с) совместно контролируемое предприятие.

Первые две формы совместно контролируемой предпринимательской деятельности не предусматривают создания какого-либо отдельного предприятия, являющегося юридическим лицом, а третья форма - совместно контролируемое предприятие является юридическим лицом.

Совместно контролируемая предпринимательская деятельность

без создания отдельного предприятия

10. К совместно контролируемой предпринимательской деятельности без создания отдельного предприятия относятся следующие виды совместно контролируемой предпринимательской деятельности: без общих активов и с общими активами.

11. Совместно контролируемая предпринимательская деятельность без общих активов предусматривает использование активов и других ресурсов участников данной формы совместного предпринимательства, например, объединение двумя или более хозяйствующими субъектами своей деятельности, ресурсов, знаний и опыта для совместного производства, маркетинга и распределения продукции. Каждый участник соглашения выполняет различные этапы производственного цикла, используя при этом собственные активы, несет собственные затраты, расходы и выполняет взятые на себя обязательства. Соглашением о совместно контролируемой предпринимательской деятельности без общих активов обычно предусматриваются способы распределения между участниками доходов от продажи продукции совместного производства и любых совместно понесенных расходов. Например, сельскохозяйственное предприятие и консервный завод заключили соглашение о совместном производстве яблочного сока. Каждый участник несет собственные затраты и получает часть дохода от продажи сока, которая определяется в соответствии с соглашением.

12. Совместно контролируемая предпринимательская деятельность с общими активами предусматривает совместный контроль и совместное владение ее участниками общими активами, внесенными или приобретенными для осуществления совместной деятельности. Каждый участник такой формы совместной деятельности получает свою долю от выпуска и/или продажи продукции, которая была произведена с использованием совместно контролируемых активов, и принимает на себя предусмотренную соглашением часть совместно понесенных расходов. Каждый участник совместно контролируемой предпринимательской деятельности с общими активами контролирует свою долю будущих экономических выгод через долю в совместно контролируемом активе. Например, два или более предприятия совместно эксплуатируют газо-, нефтепровод или железнодорожную ветку. Каждое из них использует трубопровод или железнодорожную ветку для транспортировки своей собственной продукции и несет заранее согласованную часть расходов на эксплуатацию этого трубопровода или железнодорожной ветки. Другим примером является осуществляемый двумя предприятиями контроль над собственностью, сдаваемой в текущую аренду. При этом каждое предприятие получает долю арендной платы и несет свою, предусмотренную соглашением, долю расходов.

13. Участники совместно контролируемой предпринимательской деятельности без общих активов и с общими активами не ведут отдельный бухгалтерский учет и не составляют финансовые отчеты по результатам совместной деятельности, хотя они могут подготавливать управленческие отчеты для оценки

результатов такой деятельности. В то же время каждый из участников совместно контролируемой предпринимательской деятельности без общих активов и с общими активами ведет обособленный учет своих активов, собственного капитала, обязательств и составляет финансовые отчеты по формам, предусмотренным НСБУ 5 "Представление финансовых отчетов" и НСБУ 7 "Отчет о движении денежных средств". В приложениях к годовому финансовому отчету относительно доли своего участия участник отражает:

- 1) при совместно контролируемой предпринимательской деятельности без общих активов:
 - а) понесенные расходы,
 - б) свою долю дохода от продаж совместно произведенной продукции (товаров) и оказанных услуг;
- 2) при совместно контролируемой предпринимательской деятельности с общими активами:
 - а) свою долю в совместно контролируемых активах, отражаемых по их видам (например, доля в совместно эксплуатируемой железнодорожной ветке учитывается как основное средство);
 - б) принятые на себя обязательства, возникшие при финансировании своей доли активов;
 - в) принятые совместно с другими участниками соглашения обязательства в отношении совместно контролируемых активов;
 - г) доходы от продаж или использования своей доли совместно произведенной продукции, а также свою долю в расходах, понесенных при совместной деятельности;
 - е) любые расходы, понесенные относительно своей доли участия в совместно контролируемой предпринимательской деятельности, например, расходы, связанные с финансированием доли участия в совместных активах и с продажей своей доли совместно произведенной продукции.

14. Когда участник совместно контролируемой предпринимательской деятельности без общих активов или с общими активами входит в группу предприятий, то в консолидированном финансовом отчете, составленном головным предприятием этой группы, в соответствии с НСБУ 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия", не требуется проводить корректировки или другие консолидированные процедуры в отношении статей, перечисленных в параграфе 13 настоящего стандарта.

Совместно контролируемое предприятие

15. Совместно контролируемое предприятие в отличие от совместно контролируемой предпринимательской деятельности без общих активов и с общими активами является юридическим лицом, над экономической деятельностью которого по договоренности между его участниками устанавливается совместный контроль.

16. Совместно контролируемое предприятие создается за счет денежных средств и других ресурсов участников соглашения. Эти вклады отражаются в финансовых отчетах каждого участника как инвестиции в совместно контролируемое предприятие.

17. Совместно контролируемое предприятие имеет свои активы, принимает на себя обязательства, несет расходы и получает доходы. Оно может вступать в контрактные отношения от своего имени и привлекать капитал для финансирования своей деятельности. Каждый участник имеет право на часть результатов деятельности совместно контролируемого предприятия. Некоторые совместно контролируемые предприятия также предусматривают деление конечного продукта совместной деятельности. Например, два предприятия объединяют свою деятельность в конкретной области путем передачи соответствующих активов и обязательств в совместно контролируемое предприятие.

18. Совместно контролируемое предприятие в отличие от совместно контролируемой предпринимательской деятельности без общих активов и с общими активами ведет бухгалтерский учет, составляет и представляет финансовые отчеты как отдельное юридическое лицо в соответствии с НСБУ 5 "Представление финансовых отчетов" и НСБУ 7 "Отчет о движении денежных средств".

Отражение в сводном финансовом отчете участника

доли его участия в совместно контролируемом предприятии

19. Участник совместно контролируемого предприятия помимо отдельного финансового отчета составляет сводный финансовый отчет, в котором обобщает результаты своей деятельности и долю участия в совместно контролируемом предприятии.

20. В совместно контролируемом предприятии каждый участник контролирует свою долю будущих экономических выгод посредством доли участия в активах и обязательствах данного предприятия. При отражении в сводном финансовом отчете доли своего участия в совместно контролируемом предприятии участник должен раскрыть условия соглашения. Эти условия отражаются в сводном отчете, когда участник представляет информацию о своей доле участия в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемого предприятия методом пропорциональной консолидации.

21. Сводный баланс участника совместно контролируемого предприятия включает долю активов, которую он контролирует совместно с другими участниками, и долю обязательств, за которые они несут совместную ответственность. Сводный отчет о финансовых результатах участника включает его долю доходов и расходов совместно контролируемого предприятия. Порядок применения метода пропорциональной консолидации аналогичен порядку консолидации инвестиций в дочерние предприятия, описанному в НСБУ 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия".

22. Пропорциональная консолидация осуществляется одним из двух способов:

а) путем объединения участником совместно контролируемого предприятия своей доли активов, обязательств, доходов и расходов этого предприятия с данными аналогичных статей в своих сводных финансовых отчетах "строка за строкой", например, при составлении сводного баланса к товарно-

материальным запасам участника прибавляется доля совместно контролируемых товарно-материальных запасов; к стоимости основных средств участника прибавляется его доля стоимости совместно контролируемых основных средств; либо

б) путем включения участником совместно контролируемого предприятия в сводные финансовые отчеты отдельных статей для отражения своей доли активов, обязательств, доходов и расходов в совместно контролируемом предприятии, например, "отдельными строками" отражаются стоимость товарно-материальных запасов участника и его доля в стоимости совместно контролируемых товарно-материальных запасов.

Предприятие само выбирает один из указанных способов пропорциональной консолидации, так как оба приводят к одним и тем же результатам.

23. Применение метода пропорциональной консолидации не допускает взаимного погашения активов и обязательств, доходов и расходов.

24. Участник совместно контролируемого предприятия прекращает применение метода пропорциональной консолидации с того момента, когда он теряет право совместного контроля над предприятием, например, когда участник совместно контролируемого предприятия продает свою долю участия в совместно контролируемом предприятии или когда внешние факторы ограничивают деятельность совместно контролируемого предприятия и препятствуют тем самым достижению им своих целей.

25. Если один из участников совместно контролируемого предприятия начинает осуществлять контроль над этим предприятием, оно становится дочерним по отношению к этому участнику. Доля участия в нем с указанной даты учитывается в соответствии с НСБУ 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия".

26. Метод пропорциональной консолидации не применяется, если а) доля участия в совместно контролируемом предприятии приобретается и сохраняется исключительно с целью ее последующей продажи в ближайшем будущем;

б) совместно контролируемое предприятие действует в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые значительно уменьшают его возможности, касающиеся перевода средств участнику этого совместного предприятия.

В обоих случаях участник совместно контролируемого предприятия отражает свою долю участия в данном предприятии в соответствии с НСБУ 25 "Учет инвестиций".

Операции между совместно контролируемым предприятием и его участниками

27. В процессе деятельности между участниками совместно контролируемого предприятия и самим совместным предприятием возникают операции, связанные с продажей или передачей активов. Если участник вкладывает (или продает) свои активы в совместно контролируемое предприятие, то доходы и расходы от таких операций признаются в соответствии с НСБУ

18 "Доход" и НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия". При условии, что право собственности на активы, а также значительные риски и вознаграждения, связанные с владением этими активами, перешли от участника совместно контролируемого предприятия к этому совместно контролируемому предприятию, участник признает только ту часть прибыли, которая относится (приходится) к долям участия других участников совместно контролируемого предприятия. В случае, когда вклад (или продажа) активов участником совместно контролируемого предприятия в это предприятие свидетельствует о снижении стоимости текущих активов (чистой стоимости реализации) или о снижении (кроме временного) балансовой стоимости долгосрочных активов, участник совместно контролируемого предприятия признает все убытки от указанной операции, что обусловлено необходимостью соблюдения принципа осторожности.

28. При покупке активов совместно контролируемого предприятия одним из его участников последний признает свою долю прибыли в совместно контролируемом предприятии от этой операции только после перепродажи данных активов независимой стороне. Если в результате такой сделки совместно контролируемое предприятие получило убытки, то его участник признает свою долю убытков таким же образом, как и долю прибыли. Однако, если убытки представляют собой снижение чистой стоимости реализации текущих активов или снижение (кроме временного) балансовой стоимости долгосрочных активов, они признаются сразу же после завершения операции.

Отражение в финансовых отчетах инвесторов доли их участия в совместно контролируемом предприятии

29. Инвестор совместно контролируемого предприятия отражает в финансовых отчетах долю участия в нем в соответствии с:

- а) НСБУ 25 "Учет инвестиций", если инвестор не имеет значительного влияния в совместно контролируемом предприятии, и
- б) НСБУ 28 "Учет инвестиций в ассоциированные предприятия", при значительном влиянии инвестора в совместно контролируемом предприятии.

Руководители совместно контролируемых предприятий

30. Один или несколько участников совместно контролируемого предприятия могут действовать в нем в качестве руководителя или управляющего. Сторона, осуществляющая роль руководителя, за выполнение управленческих обязанностей получает вознаграждение, которое отражает в своем отдельном отчете о финансовых результатах как доход (в соответствии с НСБУ 18 "Доход"). Совместно контролируемое предприятие учитывает данное вознаграждение как расход согласно НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия" и отражает его в Отчете о финансовых результатах.

Раскрытие информации

31. Участник совместно контролируемой

предпринимательской деятельности в приложении к финансовым отчетам

а) в соответствии с НСБУ 10 "Непредвиденные события и события хозяйственной деятельности, происшедшие после даты составления баланса" раскрывает следующие непредвиденные обязательства, связанные с участием в совместно контролируемой предпринимательской деятельности, отдельно от других непредвиденных обязательств:

- любые непредвиденные обязательства, которые взял на себя участник совместно контролируемой предпринимательской деятельности относительно его доли участия в этой деятельности и его доли в каждом непредвиденном обязательстве, принятом совместно с другими участниками соглашения;

- свою долю непредвиденных обязательств в совместно контролируемой предпринимательской деятельности, за которые он, возможно, несет ответственность;

- непредвиденные обязательства, которые возникают в связи с тем, что участник совместно контролируемой предпринимательской деятельности несет ответственность за обязательства других участников этой деятельности;

б) в соответствии с НСБУ 5 "Представление финансовых отчетов" в приложении к финансовым отчетам раскрывает следующие обязательства, связанные с участием в совместно контролируемом предприятии, отдельно от других обязательств:

- любые обязательства участника совместно контролируемого предприятия по финансированию относительно его доли участия в этом предприятии и его доли обязательств по финансированию, которые приняты совместно с другими участниками совместно контролируемого предприятия;

- свою долю обязательств по финансированию самого совместно контролируемого предприятия.

32. Участник совместно контролируемой предпринимательской деятельности приводит перечень и описание своих долей участия в формах совместного предпринимательства, в которых он имеет значительное влияние, и его доли участия в совместно контролируемом предприятии. Участник совместно контролируемого предприятия, отражающий в финансовых отчетах свою долю участия в таком предприятии методом пропорциональной консолидации "строка за строкой", раскрывает совокупные суммы текущих и долгосрочных активов, краткосрочных и долгосрочных обязательств, доходов и расходов, связанных с его долями участия в совместно контролируемом предприятии.

Дата вступления стандарта в силу

33. Настоящий стандарт вступает в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.