

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28

Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства

Мета

- 1 Мета цього стандарту – визначити порядок обліку інвестицій в асоційовані підприємства та встановити вимоги щодо застосування методу участі у капіталі при обліку інвестицій в асоційовані та спільні підприємства.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт застосовується усіма суб'єктами господарювання, які є інвесторами, що мають спільний контроль над об'єктом інвестування або чинять суттєвий вплив на нього.

Визначення

- 3 Терміни, що використовуються в цьому стандарті, мають такі значення:

Асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, на який інвестор має суттєвий вплив.

Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки єдиного економічного суб'єкта господарювання.

Метод участі в капіталі – це метод обліку, за яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток чи збиток інвестора включає частку інвестора в прибутку чи збитку об'єкта інвестування, а інший сукупний дохід інвестора включає його частку в іншому сукупному доході об'єкта інвестування.

Спільне підприємство – це спільна діяльність, при якій сторони, які мають спільний контроль над діяльністю, мають право на частку в чистих активах підприємства.

Спільна діяльність – це діяльність, над якою дві або більша кількість сторін мають спільний контроль.

Спільний контроль – це узгоджений контрактом розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль.

Учасник спільного підприємства – сторона спільного підприємства, яка має спільний контроль над таким спільним підприємством.

Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль таких політик.

- 4 Вказані далі терміни визначені в пункті 4 МСБО 27 "Окрема фінансова звітність" та у Додатку А до МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та вживаються у цьому стандарті у значенні, вказаному у тих МСФЗ, у яких вони визначені:

- контроль об'єкта інвестування
- група
- материнське підприємство
- окрема фінансова звітність
- дочірнє підприємство.

Суттєвий вплив

- 5 Якщо суб'єкт господарювання володіє прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) 20 відсотками або більшою кількістю відсотків прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що суб'єкт господарювання має суттєвий вплив, доки не буде чітко доведено протилежне. Навпаки, якщо суб'єкт господарювання володіє (прямо або опосередковано через дочірні підприємства) менше ніж 20 відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що цей суб'єкт господарювання не має суттєвого впливу, доки наявність такого впливу не буде чітко доведена. Якщо інший інвестор має значне володіння або володіє часткою більшості, то це не обов'язково є перешкодою для суб'єкта господарювання мати суттєвий вплив.
- 6 Як правило, свідченням наявності суттєвого впливу суб'єкта господарювання є один чи декілька таких фактів:
 - а) представництво в раді директорів або в аналогічному керівному органі об'єкта інвестування;
 - б) участь у процесах розробки політики, у тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів або інших виплат;
 - в) значущі операції між суб'єктом господарювання та його об'єктами інвестування;
 - г) обмін управлінським персоналом; або
 - г) надання необхідної технічної інформації.
- 7 Суб'єкт господарювання може володіти варантами, опціонами «кол» на акції, борговими інструментами або інструментами власного капіталу, які можуть бути конвертовані у звичайні акції, або іншими подібними інструментами, які, у разі їх реалізації або конвертування, нададуть суб'єктові господарювання додаткове право голосу або зменшать права голосу іншої сторони щодо фінансових та операційних політик іншого суб'єкта господарювання (тобто потенційні права голосу). Існування та вплив потенційних прав голосу, які є здійсненими або конвертованими на поточний час (в тому числі потенційні права голосу, які належать іншому суб'єктові господарювання), беруться до уваги під час оцінки того, чи має суб'єкт господарювання суттєвий вплив. Потенційні права голосу не є здійсненими або конвертованими на поточний час, якщо, наприклад, їх не можна реалізувати або конвертувати до певної дати в майбутньому чи доки не відбудеться майбутня подія.
- 8 Оцінюючи, чи впливають потенційні права голосу на наявність суттєвого впливу, суб'єкт господарювання перевіряє всі факти та обставини (включаючи умови реалізації потенційних прав голосу та будь-які інші контрактні угоди, які розглядаються окремо або разом), що впливають на потенційні права голосу, за винятком намірів управлінського персоналу або фінансової здатності реалізувати чи конвертувати такі потенційні права.
- 9 Суб'єкт господарювання втрачає суттєвий вплив на об'єкт інвестування, коли він втрачає повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансових та операційних політик цього об'єкта інвестування. Втрата суттєвого впливу може відбуватися зі зміною або без зміни абсолютних чи відносних прав власності. Це може відбуватися, наприклад, якщо асоційоване підприємство стає об'єктом контролю з боку уряду, судових органів, адміністратора чи регулятора. Це також може відбуватися внаслідок контрактної угоди.

Метод участі в капіталі

- 10 Згідно з методом участі в капіталі, при первісному визнанні інвестиція в асоційоване або спільне підприємство визнається за собівартістю і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання. Частка інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування визнається в прибутку або збитку інвестора. Виплати, отримані від об'єкта інвестування, зменшують балансову вартість інвестиції. Коригування балансової вартості можуть бути необхідними й при зміні пропорційної частки інвестора в об'єкті інвестування, яка виникає від змін в інших сукупних доходах об'єкта інвестування. Такі зміни включають і зміни, що виникають від переоцінки основних засобів та від різниці у валютних курсах. Частка інвестора в цих змінах визнається в іншому сукупному доході інвестора (див. МСБО 1 "Подання фінансової звітності").
- 11 Визнання доходу на основі отриманих розподілених сум може не бути адекватною оцінкою доходу, отриманого інвестором від інвестиції в асоційоване чи спільне підприємство, оскільки отримані розподілені суми можуть бути мало пов'язаними з результатами діяльності асоційованого чи

- спільного підприємства. Оскільки інвестор має спільний контроль над об'єктом інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, то інвестор має частку участі в результатах діяльності асоційованого чи спільного підприємства і, внаслідок цього, дохід від своєї інвестиції. Інвестор обліковує цю частку участі, розширюючи сферу охоплення своєї фінансової звітності і включаючи до неї частку прибутку або збитку такого об'єкта інвестування. Внаслідок цього застосування суб'єктом господарювання метода участі у капіталі забезпечує більш інформативну звітність про чисті активи та прибуток та збиток інвестора.
- 12 Коли існують потенційні права голосу чи інші похідні фінансові інструменти, що містять потенційні права голосу, то частка участі суб'єкта господарювання в асоційоване чи спільне підприємство визначається виключно на основі існуючих часток у власності і не відображає можливої реалізації чи конвертування потенційних прав голосу чи інших похідних фінансових інструментів, окрім випадків, коли застосовується пункт 13.
 - 13 За деяких обставин суб'єкт господарювання має існуюче право власності внаслідок операції, яка у даний період часу надає йому доступ до доходів, пов'язаних з часткою власності. За таких обставин частка, що відноситься до суб'єкта господарювання, визначається з урахуванням фактичної реалізації таких потенційних прав голосу та інших похідних фінансових інструментів, які в даний період часу надають суб'єктові господарювання доступ до доходів.
 - 14 МСФЗ 9 "Фінансові інструменти" не застосовується до часток участі в асоційованих та спільних підприємствах, що обліковуються за методом участі в капіталі. Якщо фінансові інструменти, що містять потенційні права голосу, по суті в даний період часу надають доступ до доходу, пов'язаного з часткою власності в асоційованому чи спільному підприємстві, то такі фінансові інструменти не належать до сфери застосування МСФЗ 9. В усіх інших випадках фінансові інструменти, що містять потенційні права голосу в асоційованому чи спільному підприємстві, обліковуються відповідно до МСФЗ 9.
 - 14А Суб'єкт господарювання також застосовує МСФЗ 9 до інших фінансових інструментів в асоційованому або спільному підприємстві, до якого не застосовується метод власного капіталу. До них належать довгострокові ставки відсотка, які, по суті, є частиною чистих інвестицій суб'єкта господарювання в асоційоване або спільне підприємство (див. пункти 38). Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 9 до таких довгострокових ставок відсотка, перш ніж застосувати пункт 38 та пункти 40–43 цього Стандарту. Застосовуючи МСФЗ 9, суб'єкт господарювання не враховує будь-яких коригувань до балансової вартості довгострокових ставок відсотка, які виникають внаслідок застосування цього Стандарту.
 - 15 Окрім випадків, коли інвестиція або частина інвестиції в асоційоване або спільне підприємство класифікується як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*", інвестиція або будь-яка утримувана частка в інвестиції, не класифікована як утримувана для продажу, має бути класифікована як непоточний актив.

Застосування методу участі в капіталі

- 16 Суб'єкт господарювання, який має спільний контроль над об'єктом інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, має обліковувати свою інвестицію в асоційоване чи спільне підприємство застосовуючи метод участі в капіталі за винятком випадків, коли така інвестиція кваліфікується для звільнення відповідно до пунктів 17–19.

Звільнення від застосування методу участі в капіталі

- 17 Суб'єктові господарювання не потрібно застосовувати метод участі в капіталі до своєї інвестиції в асоційоване чи спільне підприємство, якщо суб'єкт господарювання є материнським підприємством, яке звільнене від складання консолідованої фінансової звітності відповідно до сфери застосування звільнення, викладеної в пункті 4а) МСФЗ 10, або якщо наявне все наведене далі:
 - а) суб'єкт господарювання є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній власності або частковій власності іншого суб'єкта господарювання, і його інші власники, (в тому числі й ті, хто за інших обставин не має права голосу) були поінформовані і не мають заперечень щодо того, що суб'єкт господарювання не застосовує метод участі в капіталі;

- б) боргові інструменти або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання не обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);
 - в) суб'єкт господарювання не подавав і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або до іншого регуляторного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;
 - г) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство суб'єкта господарювання складає для оприлюднення консолідовану фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ 10.
- 18 Якщо інвестиція в асоційоване чи спільне підприємство утримується суб'єктом господарювання (або утримується опосередковано через нього), який є організацією венчурного капіталу або пайовим фондом, трастом і подібними суб'єктами господарювання, в тому числі пов'язаними з інвестиціями страховими фондами, то такий суб'єкт господарювання може прийняти рішення оцінювати такі інвестиції за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку чи збитку відповідно до МСФЗ 9. Суб'єкт господарювання приймає таке рішення окремо для асоційованого чи спільного підприємства при первісному визнанні асоційованого чи спільного підприємства. Прикладом інвестиційного страхового фонду, є фонд, який зберігається суб'єктом господарювання, як страхові контракти з умовами прямої участі. Для цих випадків страхові контракти включають інвестиційні договори з дискреційними ознаками участі. Суб'єкт господарювання приймає рішення окремо для кожного асоційованого чи спільного підприємства при первісному визнанні асоційованого чи спільного підприємства. (Див. МСФЗ 17 Страхові контракти щодо термінів, які використовуються в цьому пункті, визначених у цьому Стандарті.)
- 19 Якщо суб'єкт господарювання має інвестицію в асоційоване підприємство, частка якої утримується опосередковано через організацію венчурного капіталу або пайовий фонд, траст чи подібний суб'єкт господарювання, у тому числі пов'язаний з інвестиціями страховий фонд, то такий суб'єкт господарювання може прийняти рішення оцінювати таку частку інвестиції в асоційоване підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку чи збитку відповідно до МСФЗ 9, незалежно від того, чи чинить організація венчурного капіталу або пайовий фонд, траст чи подібний суб'єкт господарювання, у тому числі пов'язаний з інвестиціями страховий фонд, суттєвий вплив на інвестицію. Якщо суб'єкт господарювання приймає таке рішення, то суб'єкт господарювання має застосовувати методи участі у власному капіталі до будь-якої решти інвестиції в асоційоване підприємство, яка не утримується через організацію венчурного капіталу або пайовий фонд, траст чи подібний суб'єкт господарювання, у тому числі пов'язані з інвестиціями страхові фонди.

Класифікація інвестиції як "утримуваної для продажу"

- 20 Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 5 до інвестиції або частини інвестиції в асоційоване або спільне підприємство, яка відповідає критеріям для її класифікації як утримуваної для продажу. Будь-яку збережену частку інвестиції в асоційоване чи спільне підприємство, яка не класифікована як утримувана для продажу, слід обліковувати за методом участі в капіталі до вибуття такої частки, класифікованої як утримувана для продажу. Після вибуття суб'єкт господарювання обліковує будь-яку збережену частку участі в асоційованому або спільному підприємстві відповідно до МСФЗ 9, окрім випадків, коли збережена частка участі продовжує бути асоційованим чи спільним підприємством, і в такому випадку суб'єкт господарювання застосовує метод участі в капіталі.
- 21 Якщо інвестиція або частина інвестиції в асоційоване або спільне підприємство, які раніше класифікувалися як утримувані для продажу, перестають відповідати критеріям такої класифікації, їх слід обліковувати із застосуванням методу участі в капіталі ретроспективно, починаючи з дати їх класифікації як утримуваних для продажу. Фінансова звітність за періоди, протягом яких інвестиція в асоційовані компанії класифікована як утримувана для продажу, мають бути змінені відповідним чином.

Припинення застосування методу участі в капіталі

- 22 Суб'єкт господарювання припиняє застосовувати метод участі в капіталі, починаючи з дати, коли його інвестиція перестає бути асоційованим або спільним підприємством, а саме:
- а) якщо інвестиція перетворюється у дочірнє підприємство, суб'єкт господарювання обліковує свою інвестицію відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" та МСФЗ 10;

- б) якщо збережена частка участі в колишньому асоційованому або спільному підприємстві є фінансовим активом, то суб'єкт господарювання оцінює збережену частку участі за справедливою вартістю. Справедливу вартість збереженої частки участі слід вважати справедливою вартістю при первісному визнанні її як фінансового актива відповідно до МСФЗ 9. Суб'єкт господарювання визнає у прибутку або збитку будь-яку різницю між
- i) справедливою вартістю будь-якої збереженої частки участі та будь-якими коштами від вибуття частини частки участі в асоційованому або спільному підприємстві; та
 - ii) балансовою вартістю інвестиції на дату, коли було припинено використання метода участі в капіталі.
- в) коли суб'єкт господарювання припиняє використовувати метод участі в капіталі, суб'єкт господарювання має обліковувати всі суми, які раніше визнавались в іншому сукупному доході у зв'язку з такою інвестицією, на такій самій основі, яка вимагалася б, якби об'єкт інвестування безпосередньо здійснив вибуття відповідних активів та зобов'язань.
- 23 Тому, якщо прибуток або збиток, визнаний раніше об'єктом інвестування у складі іншого сукупного доходу, перекласифікується у прибуток чи збиток від вибуття відповідних активів або зобов'язань, то суб'єкт господарювання перекласифікує прибуток або збиток із власного капіталу у прибуток або збиток (як коригування внаслідок перекласифікації), коли припиняється використання метода участі в капіталі. Наприклад, якщо асоційоване або спільне підприємство має кумулятивні курсові різниці, пов'язані із закордонною господарською одиницею, а суб'єкт господарювання припиняє використовувати методу участі в капіталі, то суб'єкт господарювання перекласифікує у прибуток або збиток той прибуток чи збиток, який раніше був визнаний в іншому сукупному доході у зв'язку з цією закордонною господарською одиницею.
- 24 **Якщо інвестиція в асоційоване підприємство перетворюється в інвестицію у спільне підприємство або в інвестицію у спільне підприємство перетворюється в інвестицію в асоційоване підприємство, то суб'єкт господарювання продовжує застосовувати методу участі в капіталі і не переоцінює збережену частку участі.**

Зміни частки власності

- 25 Якщо частка власності суб'єкта господарювання в асоційованому або спільному підприємстві зменшилася, але інвестиція і надалі класифікується як асоційоване чи спільне підприємство, відповідно, то суб'єкт господарювання має перекласифікувати у прибуток або збиток ту частку прибутків або збитків, яка раніше була визнана в іншому сукупному доході і яка пов'язана з таким зменшенням частки власності, так ніби такий прибуток або збиток необхідно було перекласифікувати у прибуток або збиток при вибутті відповідних активів або зобов'язань.

Процедури методу участі в капіталі

- 26 Багато процедур, які є прийнятними для застосування методу участі в капіталі, подібні до процедур консолідації, визначених у МСФЗ 10. До того ж загальні концепції, які є основоположними для процедур, що застосовуються в обліку придбання дочірнього підприємства, застосовуються також для обліку придбання інвестиції в асоційоване або спільне підприємство.
- 27 Частка групи в асоційованому або спільному підприємстві є сукупністю часток участі материнського підприємства та його дочірніх підприємств у такому асоційованому або спільному підприємстві. Частки участі інших асоційованих або спільних підприємств групи у цьому випадку ігноруються. Якщо асоційоване або спільне підприємство має дочірні, асоційовані або спільні підприємства, то прибуток або збиток, інший сукупний дохід та чисті активи, що враховуються при застосуванні методу участі в капіталі, – це той прибуток або збиток, інший сукупний дохід та чисті активи, що визнані у фінансовій звітності асоційованого або спільного підприємства (включаючи частку цього асоційованого або спільного підприємства у прибутку або збитку, іншому сукупному доході та чистих активах його асоційованих та спільних підприємств), після будь-яких коригувань, необхідних для запровадження єдиних облікових політик (див. пункти 35 та 36А).
- 28 Прибутки та збитки, які є наслідком операцій “зверху вниз” та “знизу вгору” з активами, які не становлять бізнесу, як визначено в МСФЗ 3 між суб'єктом господарювання (включаючи його консолідовані дочірні підприємства) та його асоційованим або спільним підприємством, визнаються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання лише у межах часток непов'язаних суб'єктів господарювання в асоційованому чи спільному підприємстві. Операції “зверху вниз” – це, наприклад,

продажі активів асоційованим або спільним підприємством інвесторові. Частка інвестора у прибутках та збитках асоційованого чи спільного підприємства, які є наслідком цих операцій, виключається. Операції “знизу вгору” – це, наприклад, продажі або передачі активів інвестором в асоційоване або спільне підприємство.

- 29 Якщо операції “зверху вниз” є свідченням зменшення чистої вартості реалізації активів, які передбачається продати або передати, або збитку внаслідок зменшення корисності таких активів, то такі збитки інвестор має визнавати повністю. Якщо операції “знизу вгору” є свідченням зменшення чистої вартості реалізації активів, які передбачається придбати, або збитку внаслідок зменшення корисності таких активів, то інвестор має визнавати свою частку в цих збитках.
- 30 Прибуток або збиток, який є наслідком внеску немонетарного актива, який не становить бізнесу, як визначено в МСФЗ 3, в асоційоване або спільне підприємство в обмін на частку участі у власному капіталі в такому асоційованому або спільному підприємстві слід обліковувати відповідно до пункта 28, за винятком випадків, коли внесок позбавлений комерційної сутності, як цей термін описаний в МСБО 16 “Основні засоби”. Якщо такий внесок позбавлений комерційної сутності, то прибуток або збиток вважається нереалізованим і не визнається, окрім випадків, коли також застосовується пункт 31. Такі нереалізовані прибутки та збитки слід згортати проти інвестиції, яка обліковується за допомогою метода участі в капіталі, і не слід подавати як відстрочені прибутки або збитки в консолідованому звіті суб’єкта господарювання про фінансовий стан або у звіті суб’єкта господарювання про фінансовий стан, у якому інвестиції обліковуються за допомогою метода участі в капіталі.
- 31 Якщо, окрім отримання частки участі у власному капіталі асоційованого або спільного підприємства, суб’єкт господарювання отримує грошові або негрошові активи, то суб’єкт господарювання визнає повністю у прибутку або збитку частку прибутку або збитку негрошового внеску, пов’язану з отриманими грошовими або негрошовими активами.
- 31А Прибуток або збиток, який є наслідком операції “зверху вниз” з участю активів, які становлять бізнес, як визначено в МСФЗ 3, між суб’єктом господарювання (в тому числі його консолідованими дочірніми підприємствами) та його асоційованим або спільним підприємством визнається у фінансовій звітності інвестора повністю.
- 31Б Суб’єкт господарювання може продати або внести активи за двома або більше операціями. Визначаючи, чи становлять продані або внесені активи бізнес, як визначено в МСФЗ 3, суб’єкт господарювання має розглянути, чи є продаж або внесок таких активів частиною багатьох операцій, які слід обліковувати як одну операцію відповідно до вимог пункту Б97 МСФЗ 10.
- 32 Інвестиція в асоційоване підприємство обліковується із застосуванням методу участі в капіталі, починаючи з дати, коли це підприємство стає асоційованим або спільним. Після придбання інвестиції будь-яка різниця між собівартістю інвестиції та часткою суб’єкта господарювання в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов’язань об’єкта інвестування обліковується таким чином:
- а) гудвіл, пов’язаний з асоційованим або спільним підприємством, включається в балансову вартість інвестиції. Амортизація цього гудвілу не дозволяється;
 - б) будь-яке перевищення частки суб’єкта господарювання в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов’язань об’єкта інвестування над собівартістю інвестиції включається як дохід при визначенні частки суб’єкта господарювання у прибутку або збитку асоційованого або спільного підприємства за той період, у якому інвестиція придбана.
- Відповідні коригування частки суб’єкта господарювання у прибутках або збитках асоційованого чи спільного підприємства після придбання здійснюються для обліку, наприклад, амортизації активів, що амортизуються, на основі їхньої справедливої вартості на дату придбання. Подібним чином, відповідні коригування частки суб’єкта господарювання у прибутках або збитках асоційованого або спільного підприємства після придбання здійснюються щодо збитків від зменшення корисності активів, таких як гудвіл або основні засоби.
- 33 Застосовуючи метод участі в капіталі, суб’єкт господарювання використовує останню наявну фінансову звітність асоційованого або спільного підприємства. Якщо звітні дати суб’єкта господарювання та асоційованого або спільного підприємства різні, то асоційоване або спільне підприємство складає для використання суб’єктом господарювання фінансову звітність на ту саму дату, що й фінансова звітність суб’єкта господарювання (за винятком тих випадків, коли це зробити неможливо).

- 34 Якщо відповідно до пункту 33 фінансова звітність асоційованого або спільного підприємства, яка використовується при застосуванні методу участі в капіталі, була складена на іншу дату, ніж фінансова звітність суб'єкта господарювання, необхідно внести коригування для відображення значущих операцій чи подій, які відбуваються між цією датою та датою фінансової звітності суб'єкта господарювання. У будь-якому випадку різниця між датами завершення звітного періоду асоційованого або спільного підприємства та суб'єкта господарювання не повинна перевищувати трьох місяців. Тривалість звітних періодів та будь-яка різниця між датами закінчення звітних періодів повинні залишатися однаковими від одного періоду до іншого.
- 35 Фінансову звітність суб'єкта господарювання слід складати із застосуванням єдиних облікових політик щодо подібних операцій та подій за схожих обставин.
- 36 Якщо асоційоване або спільне підприємство застосовує облікові політики, відмінні від облікових політик, що застосовуються суб'єктом господарювання щодо подібних операцій та подій за схожих обставин, то у разі використання суб'єктом господарювання фінансової звітності асоційованого підприємства при застосуванні методу участі в капіталі необхідно зробити відповідні коригування для узгодження облікових політик асоційованого або спільно підприємства з обліковими політиками суб'єкта господарювання, крім описаних у пункті 36 А.
- 36А Незважаючи на вимоги пункту 36, якщо суб'єкт господарювання, який сам не є інвестиційним суб'єктом господарювання, має частку участі в асоційованому або спільному підприємстві, яке є інвестиційним суб'єктом господарювання, то цей суб'єкт господарювання може, застосовуючи метод участі у капіталі, зберегти оцінку справедливої вартості, застосовану асоційованим або спільним підприємством цього суб'єкта господарювання до часток участі цього асоційованого або спільного підприємства у дочірніх підприємствах. Це рішення приймається окремо для кожного асоційованого чи спільного підприємства інвестиційного суб'єкта господарювання, на пізнішу з наведених далі дат: а) дати, коли вперше визнається асоційоване чи спільне підприємство інвестиційного суб'єкта господарювання; б) дати, коли асоційоване чи спільне підприємство стає інвестиційним суб'єктом господарювання; в) дати, коли асоційоване чи спільне підприємство інвестиційного суб'єкта господарювання вперше стає материнським підприємством.
- 37 Якщо асоційоване або спільне підприємство має в обігу кумулятивні привілейовані акції, що утримуються іншими, ніж суб'єкт господарювання, сторонами та класифікуються як власний капітал, тоді суб'єкт господарювання обчислює свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за такими акціями, незалежно від того, чи були дивіденди оголошені чи ні.
- 38 Якщо частка суб'єкта господарювання у збитках асоційованого або спільного підприємства дорівнює або перевищує його частку в асоційованому або спільному підприємстві, то суб'єкт господарювання припиняє визнання своєї частки подальших збитків. Частка в асоційованому або спільному підприємстві – це балансова вартість інвестиції в асоційоване або спільне підприємство, визначена за методом участі в капіталі, разом з будь-якими довгостроковими внесками, які, за сутністю, складають частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання в асоційоване або спільне підприємство. Наприклад, стаття, за якою розрахунок не планується і не очікується в близькому майбутньому, є за сутністю продовженням інвестиції суб'єкта господарювання в асоційоване або спільне підприємство. Такі статті можуть включати привілейовані акції та довгострокову дебіторську заборгованість або позики, але не включають торговельну дебіторську заборгованість, торговельну кредиторську заборгованість або будь-яку довгострокову дебіторську заборгованість, для якої існує відповідне забезпечення, таке як кредити під забезпечення. Збитки, визнані при застосуванні методу участі в капіталі, що перевищують інвестицію суб'єкта господарювання у звичайні акції, застосовуються до інших компонентів частки суб'єкта господарювання в асоційованому або спільному підприємстві в порядку, зворотному їхньому старшинству (тобто переважному праву при ліквідації).
- 39 Після зменшення частки суб'єкта господарювання до нуля, додаткові збитки та зобов'язання визнаються тільки у тому обсязі, щодо якого суб'єкт господарювання взяв на себе юридичні або конструктивні зобов'язання або здійснив платежі за дорученням асоційованого або спільного підприємства. Якщо у подальшому асоційоване або спільне підприємство відображає у звітності прибутки, суб'єкт господарювання поновлює визнання своєї частки цих прибутків тільки після того, як його частка прибутків дорівнює частці невизнаних збитків.

Збитки від зменшення корисності

- 40 Після застосування методу участі в капіталі, включаючи визнання збитків асоційованого або спільного підприємства згідно з пунктом 38, суб'єкт господарювання застосовує вимоги пунктів 41А-

41В, щоб з'ясувати, чи наявні якісь об'єктивні докази зменшення корисності його чистої інвестиції в асоційоване або спільне підприємство.

41 [Видалено]

41А Корисність чистої інвестиції в асоційоване або спільне підприємство зменшується, а збитки від зменшення корисності мають місце тоді й лише тоді, коли існують об'єктивні докази зменшення корисності внаслідок однієї або кількох подій, що настали після первісного визнання чистої інвестиції («події збитку») й така подія (або події) збитку справила вплив на оціночний обсяг майбутніх грошових потоків від чистої інвестиції, який можна оцінити достовірно. З'ясування єдиної конкретної події, що призвела до зменшення корисності, може виявитись неможливим. Зменшення корисності, натомість, могло бути викликане сукупним впливом кількох подій. Збитки, очікувані внаслідок майбутніх подій, незалежно від того, наскільки вони є ймовірними, не визнаються. Об'єктивні докази зменшення корисності чистої інвестиції включають у себе наявні дані про такі події збитку, що привернули до себе увагу суб'єкта господарювання:

- а) значні фінансові труднощі асоційованого або спільного підприємства;
- б) порушення договору на кшталт дефолту або прострочення платежів асоційованим або спільним підприємством;
- в) надання суб'єктом господарювання з економічних або юридичних міркувань поступки своєму асоційованому або спільному підприємству з огляду на його фінансові труднощі, можливість надання якої за інших умов суб'єкт господарювання не розглядав би;
- г) зростання ймовірності оголошення асоційованим або спільним підприємством банкрутства або іншої фінансової реорганізації; або
- г) зникнення активного ринку для чистої інвестиції внаслідок фінансових труднощів асоційованого або спільного підприємства.

41Б Зникнення активного ринку через те, що інструменти власного капіталу або фінансові інструменти асоційованого або спільного підприємства більше не котируються на організованому ринку, не є доказом зменшення корисності. Зниження кредитного рейтингу асоційованого або спільного підприємства або зниження справедливої вартості асоційованого або спільного підприємства саме по собі не є, але може не бути доказом зменшення корисності в разі розгляду разом із іншою наявною інформацією.

41В Окрім типів подій, зазначених у пункті 41А, до об'єктивних доказів зменшення корисності чистих інвестицій у інструменти власного капіталу асоційованого або спільного підприємства, належить інформація про значні зміни із несприятливим впливом, що мали місце у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому працює асоційоване або спільне підприємство, та вказують, що собівартість інвестицій в інструменти власного капіталу не може бути повернута. Значне або тривале зниження справедливої вартості інвестиції в інструмент власного капіталу до рівня, нижчого за їх собівартість, також є об'єктивним доказом зменшення корисності.

42 Оскільки гудвіл, який є частиною балансової вартості інвестиції в асоційоване або спільне підприємство, не визнається окремо, то він не підлягає перевірці на зменшення корисності, згідно з вимогами МСБО 36 *“Зменшення корисності активів”* щодо перевірки гудвілу на зменшення корисності. Замість цього на зменшення корисності згідно МСБО 36 перевіряють загальну балансову вартість інвестиції як єдиного активу шляхом порівняння суми її очікуваного відшкодування (більша з двох оцінок: вартості використання та справедливої вартості на продаж) та її балансової вартості у випадках, коли застосування пунктів 41А-41В вказує на те, що корисність інвестиції може зменшитися. Визнаний за таких обставин збиток від зменшення корисності не розподіляється на жодний з активів, включаючи гудвіл, який є складовою вартості інвестиції в асоційоване або спільне підприємство. Відповідно, будь-яке сторнування цього збитку від зменшення корисності визнається згідно з МСБО 36 в обсязі подальшого збільшення суми очікуваного відшкодування цієї інвестиції. Визначаючи вартість використання інвестиції, суб'єкт господарювання попередньо оцінює:

- а) свою частку теперішньої вартості попередньо оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, будуть згенеровані асоційованим або спільним підприємством, включаючи грошові потоки від операцій асоційованого або спільного підприємства та надходження від остаточного вибуття інвестиції, або
- б) теперішню вартість попередньо оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від дивідендів від інвестиції та від її остаточного вибуття.

За умови використання належних припущень, обидва методи дають однаковий результат.

- 43 Сума очікуваного відшкодування інвестиції в асоційоване або спільне підприємство оцінюється для кожного асоційованого або спільного підприємства, за винятком ситуацій, коли це асоційоване або спільне підприємство не генерує надходження грошових коштів від своєї діяльності, які б в цілому були незалежними від надходжень від інших активів суб'єкта господарювання.

Окрема фінансова звітність

- 44 Інвестиція в асоційоване або спільне підприємство обліковується в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання згідно з пунктом 10 МСБО 27 (зміненого у 2011 р.).

Дата набрання чинності і перехідні положення

- 45 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2013 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт раніше, то він розкриває цей факт і одночасно застосовує МСФЗ 10, МСФЗ 11 *"Спільна діяльність"*, МСФЗ 12 *"Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання"* та МСБО 27 (змінений у 2011 р.).
- 45А МСФЗ 9, випущений у червні 2018 р., змінив пункти 40-42 та додав пункти 41А-41В. Суб'єкт господарювання має застосовувати ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 45Б Документ *"Метод участі у власному капіталі в окремій фінансовій звітності"* (Зміни до МСБО 27), випущений у серпні 2014 р., змінив пункт 25. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2016 р. або пізніше, ретроспективно відповідно до МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"*. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 45В Документ *"Операція продажу або внеску активів між інвестором та асоційованим або спільним підприємством"* (Зміни до МСФЗ 10 та МСБО 28), випущений у вересні 2014 р., змінив пункти 28 та 30 і додав пункти 31А-31Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до операцій продажу або внеску активів, що відбуваються у річні періоди, які починаються з або після дати, визначеної РМСБО. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він розкриває цей факт.
- 45Г Документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання: застосування винятку щодо консолідації"* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 28), випущений у грудні 2014 р., змінив пункти 17, 27 та 36 і додав пункт 36А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 45Г Документ *"Щорічні вдосконалення МСФЗ. Цикл 2014–2016 рр."*, випущений у грудні 2016 р., змінив пункти 18 і 36А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8 до річних періодів, що починаються 1 січня 2018 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 45Д МСФЗ 17, випущений у травні 2017 р., додав пункт 18. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 17.
- 45Е Документ *"Довгострокові ставки відсотка в асоційованих та спільних підприємствах"*, випущений у жовтні 2017 р., додав пункт 14А та видалив пункт 41. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8 до річних періодів, що починаються 1 січня 2019 р. або пізніше, крім випадків, зазначених у пункті 45С – 45И. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, він розкриває цей факт.
- 45С Суб'єкт господарювання, який вперше застосовує зміни, визначені пунктом 45Е під час першого застосування МСФЗ 9 повинні застосовувати вимоги щодо переходу в МСФЗ 9 до довгострокових ставок відсотка, описаних у пункті 14А.
- 45Ж Суб'єкт господарювання, який вперше застосовує зміни до пункту 45Е, після того, як він вперше застосовує МСФЗ 9, повинен застосовувати вимоги перехідних положень МСФЗ 9, необхідні для

МСБО 28

застосування вимог, викладених у пункті 14А для довгострокових інтересів. З цією метою посилання на дату первинного застосування в МСФЗ 9 слід читати як посилання на початок річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує ці зміни (дата первинного застосування змін). Від суб'єкта господарювання не вимагається переобчислювати попередні періоди, щоб відобразити застосування змін. Суб'єкт господарювання може переобчислити попередні періоди лише якщо це можливо без використання попередніх даних.

- 453 При першому застосуванні змін, доданих до пункту 45Е, суб'єкту господарювання, який застосовує тимчасове звільнення від МСФЗ 9 відповідно до МСФЗ 4 “*Страхові контракти*”, не потрібно переобчислювати попередні періоди для відображення застосування змін. Суб'єкт господарювання може переобчислити попередні періоди, лише якщо це можливо без використання попередніх даних.
- 45И Якщо суб'єкт господарювання не переобчислює попередні періоди, застосовуючи пункт 45Ж або пункт 45З, на дату первинного застосування змін він повинен визнавати у нерозподіленому прибутку на початок періоду (або іншому компоненті власного капіталу, який підходить) будь-яку різницю між:
- а) попередньою балансовою вартістю довгострокових ставок відсотка, описаною в пункті 14А на цю дату; та
 - б) балансовою вартістю цих довгострокових ставок відсотка на цю дату.

Посилання на МСФЗ 9

- 46 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт, але ще не застосовує МСФЗ 9, то будь-які посилання на МСФЗ 9 слід вважати посиланнями на МСБО 39.

Вилучення МСБО 28 (2003 р.)

- 47 Цей Стандарт замінює МСБО 28 “*Інвестиції в асоційовані підприємства*” (переглянутий у 2003 р.).