

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11

«Совместное предпринимательство»

Цель

- 1 Целью настоящего стандарта является установление принципов подготовки и представления финансовой отчетности организаций, которые участвуют в предпринимательской деятельности, которая контролируется совместно (то есть в *совместном предпринимательстве*).

Достижение цели

- 2 Для достижения цели, указанной в пункте 1, настоящий стандарт дает определение *совместного контроля* и требует, чтобы организация, которая является *стороной совместного предпринимательства*, определила вид совместного предпринимательства, участником которого она является, оценив свои права и обязанности, и отразила такие права и обязанности в соответствии с определенным видом совместного предпринимательства.

Сфера применения

- 3 Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями, которые являются сторонами соглашения о совместном предпринимательстве.

Совместное предпринимательство

- 4 Совместное предпринимательство – предпринимательская деятельность, которая контролируется совместно двумя или более сторонами.
- 5 Совместное предпринимательство обладает следующими особенностями:
- (a) стороны связаны соглашением (см. пункты В2–В4);
 - (b) соглашение предоставляет совместный контроль над деятельностью двум или более сторонам, указанным выше (см. пункты 7–13).
- 6 Совместное предпринимательство – это либо *совместные операции*, либо *совместное предприятие*.

Совместный контроль

- 7 Совместный контроль – предусмотренное договором разделение контроля над деятельностью, которое имеет место только когда принятие решений в отношении значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, разделяющих контроль.
- 8 Организация, которая является стороной соглашения, должна определить, предусматривает ли соглашение между сторонами коллективный контроль над совместным предпринимательством для всех сторон или какой-либо группы сторон. Все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над совместным предпринимательством, если они должны действовать сообща, управляя деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доход от деятельности (то есть значимой деятельностью).
- 9 Если было установлено, что все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над совместным предпринимательством, совместный контроль существует только тогда, когда решения о значимой деятельности требуют единогласного согласия сторон, осуществляющих коллективный контроль над деятельностью.
- 10 В совместном предпринимательстве ни одна из сторон не осуществляет контроль над предпринимательской деятельностью единолично. Сторона, совместно контролирующая деятельность,

может воспрепятствовать любой из других сторон или группе сторон в осуществлении контроля над деятельностью.

- 11 Деятельность может быть совместным предпринимательством даже в том случае, если не все стороны обладают совместным контролем над такой деятельностью. Настоящий стандарт различает стороны, которые обладают совместным контролем над совместным предпринимательством (*участники совместных операций* или *участники совместного предприятия*), и стороны, которые участвуют в совместном предпринимательстве, но не обладают совместным контролем.
- 12 Организации необходимо будет применять суждение, чтобы оценить, все ли стороны или группа сторон обладают совместным контролем над деятельностью. Организация должна сделать эту оценку, рассмотрев все факты и обстоятельства (см. пункты B5–B11).
- 13 В случае изменения фактов и обстоятельств организация должна произвести пересмотр оценки наличия у нее совместного контроля над совместным предпринимательством.

Виды совместного предпринимательства

- 14 Организация должна определить вид совместного предпринимательства, участником которого она является. Классификация совместного предпринимательства как совместных операций или совместного предприятия зависит от прав и обязанностей сторон совместного предпринимательства.
- 15 Совместные операции – совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью. Такие стороны именуются участниками совместных операций.
- 16 Совместное предприятие – совместное предпринимательство, которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности. Такие стороны именуются участниками совместного предприятия.
- 17 Чтобы определить, является ли совместное предпринимательство совместными операциями или совместным предприятием, организация должна применить суждение. Организация должна определить вид совместного предпринимательства, участником которого она является, рассмотрев свои права и обязанности, возникающие в связи с такой деятельностью. Организация оценивает свои права и обязанности с учетом структуры и организационно-правовой формы деятельности, условий, согласованных между сторонами в рамках соглашения, и, в случае необходимости, других фактов и обстоятельств (см. пункты B12–B33).
- 18 Иногда стороны связаны рамочным соглашением, которое устанавливает общие договорные условия в отношении осуществления одного или нескольких видов деятельности. Рамочным соглашением может предусматриваться, что стороны учреждают различные формы совместного предпринимательства для осуществления определенных видов деятельности, которые являются частью соглашения. Несмотря на то, что такое совместное предпринимательство связано с одним и тем же рамочным соглашением, оно может иметь различный вид, если различаются права и обязанности сторон, возникающие при осуществлении различных видов деятельности, регулируемых рамочным соглашением. Следовательно, различные совместные операции и совместные предприятия могут сосуществовать, когда стороны предпринимаят различные виды деятельности, которые являются частью одного и того же рамочного соглашения.
- 19 В случае изменения фактов и обстоятельств организация должна произвести пересмотр оценки вида совместного предпринимательства, участником которого она является.

Финансовая отчетность сторон соглашения о совместном предпринимательстве

Совместные операции

- 20 В отношении своей доли участия в совместных операциях участник совместных операций признает:
- (a) свои активы, включая свою долю в совместных активах;
 - (b) свои обязательства, включая свою долю в совместных обязательствах;

- (с) свою выручку от продажи доли в продукции, произведенной в результате совместных операций;
 - (d) свою долю выручки от продажи продукции совместных операций; и
 - (е) свои расходы, включая долю в совместно понесенных расходах.
- 21 Участник совместных операций должен отражать в учете активы, обязательства, выручку и расходы, связанные с его долей участия в совместных операциях в соответствии с МСФО, применимыми к конкретным активам, обязательствам, выручке и расходам.
- 21A Когда организация приобретает долю участия в совместной операции, деятельность которой представляет собой бизнес, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3, она должна применить, в отношении своей доли, определяемой в соответствии с пунктом 20, все принципы, предусмотренные МСФО (IFRS) 3 и другими МСФО для учета объединения бизнесов, не противоречащие указаниям настоящего МСФО, и раскрывать информацию, которая требуется этими МСФО в отношении сделок по объединению бизнесов. Данное требование применяется к сделкам по приобретению как первоначальной, так и дополнительных долей участия в совместной операции, деятельность которой представляет собой бизнес. Порядок учета сделки по приобретению доли участия в такой совместной операции описан в пунктах В33А–В33D.
- 22 Порядок учета операций, таких как продажа, взнос или покупка активов между организацией и совместными операциями, участником которых она является, описан в пунктах В34–В37.
- 23 Сторона, которая является участником совместных операций, но не имеет совместного контроля, должна также отразить свою долю участия в деятельности в соответствии с пунктами 20–22, если такая сторона имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с совместными операциями. Если сторона, которая является участником совместных операций, но не имеет совместного контроля, не имеет прав на активы и не несет ответственности по обязательствам, связанным с совместными операциями, она должна отразить свою долю участия в совместных операциях в соответствии с теми МСФО, которые распространяются на такую долю участия.

Совместные предприятия

- 24 Участник совместного предприятия должен признать свою долю участия в совместном предприятии как инвестицию и учитывать такую инвестицию в учете с использованием метода долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 «*Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия*», если организация не освобождена от требования применять метод долевого участия в соответствии с указанным стандартом.
- 25 Сторона, которая является участником совместного предприятия, но не обладает совместным контролем, должна учитывать свою долю участия в такой деятельности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*», если только у нее нет значительного влияния на совместное предприятие, в случае чего сторона должна отразить свою долю участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

Отдельная финансовая отчетность

- 26 В своей отдельной финансовой отчетности участник совместных операций или участник совместного предприятия отражает свою долю участия в:
- (a) совместных операциях в соответствии с пунктами 20–22;
 - (b) совместном предприятии в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 27 «*Отдельная финансовая отчетность*».
- 27 В своей отдельной финансовой отчетности сторона, которая является участником соглашения о совместном предпринимательстве, но не имеет совместного контроля, отражает свою долю участия в:
- (a) совместных операциях в соответствии с пунктом 23;
 - (b) совместном предприятии в соответствии с МСФО (IFRS) 9, если у организации нет значительного влияния на совместное предприятие, в случае чего она должна применить пункт 10 МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года).

Приложение А

Определение терминов

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Совместное предпринимательство	Предпринимательская деятельность, которая контролируется совместно двумя или более сторонами.
Совместный контроль	Предусмотренное договором разделение контроля над деятельностью, которое имеет место только когда принятие решений в отношении значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, разделяющих контроль.
Совместные операции	Совместное предпринимательство , которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью.
Участник совместных операций	Сторона совместных операций , обладающая совместным контролем над этими совместными операциями.
Совместное предприятие	Совместное предпринимательство , которое предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности.
Участник совместного предприятия	Сторона совместного предприятия , обладающая совместным контролем над таким совместным предприятием.
Сторона соглашения о совместном предпринимательстве	Организация, которая является участником совместного предпринимательства , независимо от того, обладает ли такая организация совместным контролем над такой деятельностью.
Отдельная структура	Отдельная идентифицируемая финансовая структура, включая отдельные юридические лица или организации, признанные по закону, независимо от наличия у таких организаций правосубъектности.

Определения нижеследующих терминов представлены в МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года), МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) или МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*». Данные термины используются в настоящем стандарте в значении, изложенном в указанных МСФО:

- контроль над объектом инвестиций;
- метод долевого участия;
- полномочия;
- права защиты интересов неконтролирующих участников;
- значимая деятельность;
- отдельная финансовая отчетность;
- значительное влияние.

Приложение В

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Приложение описывает применение пунктов 1–27 и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

В1 Примеры, представленные в настоящем приложении, описывают гипотетические ситуации. Несмотря на то, что некоторые аспекты представленных ниже примеров могут встречаться в реальных ситуациях, при применении МСФО (IFRS) 11 необходимо оценить все факты и обстоятельства, относящиеся к каждой конкретной ситуации.

Совместное предпринимательство

Соглашение (пункт 5)

В2 Наличие соглашения может быть подтверждено несколькими способами. Имеющее юридическую силу соглашение зачастую, но не всегда оформлено в письменном виде, как правило, в форме договора или задокументированных обсуждений между сторонами. Установленные в законодательном порядке механизмы также могут создавать имеющие юридическую силу соглашения как сами по себе, так и в сочетании с договорами между сторонами.

В3 В случае если совместное предпринимательство организовано в виде *отдельной структуры* (см. пункты В19–В33), соглашение или некоторые из его аспектов в некоторых случаях включаются в устав, регламент или внутренние положения отдельной структуры.

В4 Соглашение предусматривает условия, в соответствии с которыми стороны участвуют в деятельности, которая является предметом соглашения. Соглашение, как правило, регулирует следующие вопросы:

- (a) цель, виды и продолжительность соглашения о совместном предпринимательстве;
- (b) каким образом назначаются члены совета директоров или эквивалентного органа управления совместным предпринимательством;
- (c) процесс принятия решений: вопросы, требующие принятия решений сторонами, права голоса сторон и необходимый уровень поддержки таких вопросов. Процесс принятия решений, отраженный в соглашении, устанавливает совместный контроль над деятельностью (см. пункты В5–В11);
- (d) взносы в капитал или другие взносы, требуемые от сторон;
- (e) каким образом стороны участвуют в активах, обязательствах, выручке, расходах, или прибыли или убытках, связанных с совместным предпринимательством.

Совместный контроль (пункты 7–13)

В5 При оценке наличия у организации совместного контроля над деятельностью организация должна, прежде всего, определить, контролируют ли деятельность все стороны или группа сторон. МСФО (IFRS) 10 дает определение контроля и используется, чтобы определить, подвергаются ли все стороны или группа сторон рискам, связанным с переменным доходом от их участия в деятельности, или имеют ли все стороны или группа сторон право на получение такого дохода, а также могут ли все стороны или группа сторон оказывать влияние на такой доход с помощью реализации своих полномочий в отношении деятельности. В том случае, если все стороны или группа сторон, которые рассматриваются коллективно, могут управлять деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доход от деятельности (то есть значимой деятельностью), стороны осуществляют коллективный контроль над такой деятельностью.

В6 Сделав заключение о том, что все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над деятельностью, организация должна оценить, обладает ли она совместным контролем над деятельностью. Совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений о значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, которые осуществляют коллективный контроль над деятельностью. При определении того, кем осуществляется совместный

контроль над деятельностью – всеми сторонами, или группой сторон, или одной из сторон деятельности – может потребоваться вынесение суждения.

- B7** Иногда процесс принятия решений, согласованный сторонами в соглашении, подразумевает совместный контроль. Например, предположим, что две стороны учреждают деятельность, в которой у каждой из сторон есть 50 процентов прав голоса, и соглашение между ними предусматривает, что для принятия решений, касающихся значимой деятельности, необходим по меньшей мере 51 процент прав голоса. В этом случае стороны в неявной форме согласились на совместный контроль над деятельностью, поскольку решения о значимой деятельности не могут быть приняты без согласия обеих сторон.
- B8** При других обстоятельствах соглашение устанавливает требование к минимальному проценту прав голоса, необходимому для принятия решений о значимой деятельности. В случае если такой минимальный необходимый процент прав голоса может быть достигнут посредством нескольких различных комбинаций сторон, голосующих вместе, такая деятельность не является совместным предпринимательством, если только соглашение не устанавливает, какие стороны (или комбинация сторон) должны единогласно согласиться с решением касательно значимой деятельности.

Примеры применения

Пример 1

Предположим, что три стороны учреждают деятельность: стороне А принадлежит 50 процентов прав голоса в деятельности, стороне В – 30 процентов, и стороне С – 20 процентов. Соглашение между А, В и С предусматривает, что необходимо, по меньшей мере, 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности. Несмотря на то, что сторона А может заблокировать любое решение, она не обладает контролем над деятельностью, поскольку нуждается в согласии стороны В. Условие соглашения, требующее по меньшей мере 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности, подразумевает, что стороны А и В обладают совместным контролем над деятельностью, поскольку решения касательно значимой деятельности не могут быть приняты без согласия как стороны А, так и стороны В.

Пример 2

Предположим, что в деятельности участвуют три стороны: стороне А принадлежит 50 процентов прав голоса, а сторонам В и С – по 25 процентов. Соглашение между А, В и С предусматривает, что необходимо по меньшей мере 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности. Несмотря на то, что сторона А может заблокировать любое решение, она не обладает контролем над деятельностью, поскольку нуждается в согласии стороны В или С. В данном примере стороны А, В и С осуществляют коллективный контроль над деятельностью. Однако необходимые 75 процентов голосов могут быть получены при помощи нескольких комбинаций соглашающихся сторон (то есть либо А и В, либо А и С). В такой ситуации, чтобы деятельность была совместным предпринимательством, соглашение между сторонами должно было бы установить определенную комбинацию сторон, которые должны прийти к единогласному решению касательно значимой деятельности.

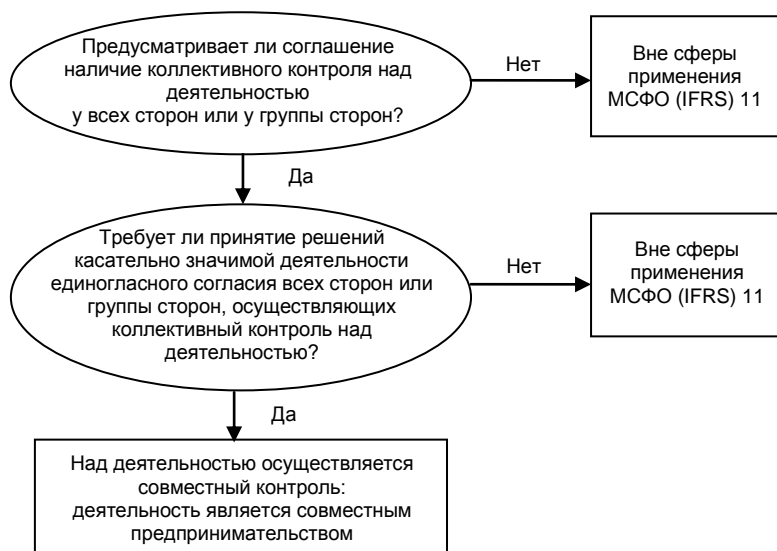
Пример 3

Предположим, что стороны А и В имеют по 35 процентов прав голоса в какой-либо деятельности, а оставшиеся 30 процентов распределены среди большого количества участников. Решения касательно значимой деятельности требуют одобрения большинством голосов. Стороны А и В обладают совместным контролем над деятельностью, только если соглашение предусматривает, что решения касательно значимой деятельности требуют согласия как стороны А, так и стороны В.

- B9** Требование единогласного решения означает, что любая сторона, обладающая совместным контролем над деятельностью, может воспрепятствовать принятию односторонних решений (касательно значимой деятельности) любой из других сторон или группой сторон без согласия такой стороны. Если требование единогласного согласия имеет отношение только к решениям, которые предоставляют стороне права защиты интересов неконтролирующих участников, а не к решениям касательно значимой деятельности, такая сторона не обладает совместным контролем над деятельностью.

- B10 Соглашение может включать положения, регулирующие разрешение споров, такие как арбитраж. Эти положения могут допускать принятие решений без единогласного согласия сторон, обладающих совместным контролем. Наличие таких положений не препятствует совместному контролю над деятельностью и, следовательно, тому, что деятельность расценивается как совместное предпринимательство.

Оценка наличия совместного контроля



- B11 В случае если деятельность находится вне сферы действия МСФО (IFRS) 11, организация отражает свою долю участия в деятельности, как предписано в соответствующих МСФО, таких как МСФО (IFRS) 10, МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) или МСФО (IFRS) 9.

Виды совместного предпринимательства (пункты 14–19)

- B12 Совместное предпринимательство может осуществляться с различными целями (например, как способ разделить затраты и риски или как способ предоставить сторонам доступ к новым технологиям или новым рынкам) и с использованием различных структур и организационно-правовых форм.
- B13 Некоторые виды соглашений не требуют, чтобы действия, которые являются предметом соглашения, выполнялись в рамках отдельной структуры. Однако другие виды соглашений подразумевают учреждение отдельной структуры.
- B14 Классификация совместного предпринимательства, требуемая настоящим стандартом, зависит от прав и обязанностей сторон, которые возникают в связи с совместным предпринимательством в ходе обычной хозяйственной деятельности. Настоящий стандарт классифицирует совместное предпринимательство как совместные операции или совместные предприятия. В случае если организация имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, то деятельность является совместными операциями. В случае если организация имеет права на чистые активы деятельности, деятельность является совместным предприятием. В пунктах B16–B33 описывается оценка, которую производит организация, чтобы определить, имеет ли она долю участия в совместных операциях или долю участия в совместном предприятии.

Классификация совместного предпринимательства

- B15 Как указано в пункте B14, классификация совместного предпринимательства требует, чтобы стороны оценили свои права и обязанности, возникающие в результате деятельности. В рамках такой оценки организация должна рассмотреть следующие факторы:
- (a) структуру совместного предпринимательства (см. пункты B16–B21);

- (b) в том случае если совместное предпринимательство организовано в виде отдельной структуры:
- (i) организационно-правовую форму отдельной структуры (см. пункты В22–В24);
 - (ii) условия соглашения (см. пункты В25–В28); и
 - (iii) в случае необходимости – другие факты и обстоятельства (см. пункты В29–В33).

Структура совместного предпринимательства

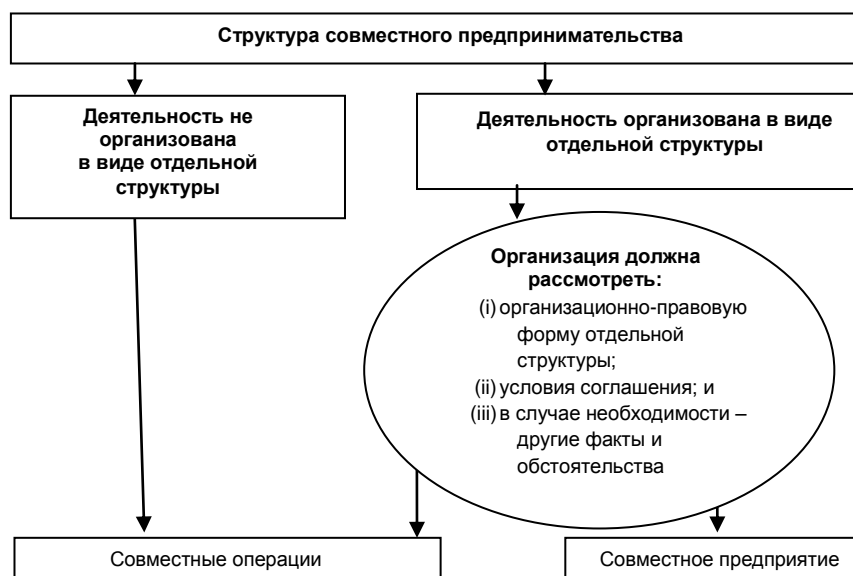
Совместное предпринимательство не организовано в виде отдельной структуры

- В16** Совместное предпринимательство, которое не организовано в виде отдельной структуры, является совместными операциями. В таких случаях соглашение устанавливает права сторон на активы и ответственность сторон по обязательствам, связанным с деятельностью, а также права сторон на соответствующую выручку и обязательства по соответствующим расходам.
- В17** Соглашение зачастую описывает характер действий, которые являются предметом деятельности, а также то, каким образом стороны намереваются предпринимать такие действия сообща. Например, стороны совместного предпринимательства могли бы прийти к соглашению о совместном производстве продукции, при котором каждая из сторон отвечает за определенную задачу, использует свои активы и несет свои обязательства. Соглашение могло бы также указывать, каким образом следует разделить между сторонами выручку и расходы, которые являются общими для сторон. В таком случае каждый участник совместных операций признает в своей финансовой отчетности активы и обязательства, используемые для выполнения определенной задачи, и признает свою долю выручки и расходов в соответствии с соглашением.
- В18** В других случаях стороны совместного предпринимательства могли бы прийти к соглашению, например, об участии и совместном управлении активами. В таком случае соглашение устанавливает права сторон на актив, управление которым осуществляется совместно, а также способ разделения продукции или выручки от актива и операционных расходов между сторонами. Каждый участник совместных операций отражает свою долю в совместном активе и свою согласованную долю любых обязательств, а также признает свою долю продукции, выручки и расходов в соответствии с соглашением.

Совместное предпринимательство, организованное в виде отдельной структуры

- В19** Совместное предпринимательство, при котором активы и обязательства, связанные с деятельностью, находятся в распоряжении отдельной структуры, может быть либо совместным предприятием, либо совместными операциями.
- В20** Является ли сторона участником совместных операций или участником совместного предприятия, зависит от прав стороны на активы и ответственности стороны по обязательствам, связанным с деятельностью, которые находятся в распоряжении отдельной структуры.
- В21** Как указано в пункте В15, если стороны организовали совместное предпринимательство в виде отдельной структуры, то стороны должны оценить, предоставляют ли организационно-правовая форма отдельной структуры, условия соглашения и, в случае необходимости, любые другие факты и обстоятельства сторонам:
- (a) права на активы и ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью (то есть деятельность является совместными операциями); или
 - (b) права на чистые активы деятельности (то есть деятельность является совместным предприятием).

**Классификация совместного предпринимательства:
оценка прав и обязанностей сторон, возникающих в
результате деятельности**



Организационно-правовая форма отдельной структуры

- B22** Организационно-правовая форма отдельной структуры является важным фактором для оценки вида совместного предпринимательства. Организационно-правовая форма помогает при первоначальной оценке прав сторон на активы и ответственности сторон по обязательствам отдельной структуры, например, есть ли у сторон доли участия в активах, находящихся в распоряжении отдельной структуры, и несут ли стороны ответственность по обязательствам, принятым отдельной структурой.
- B23** Например, стороны могли бы вести совместное предпринимательство через отдельную структуру, организационно-правовая форма которой дает основания рассматривать отдельную структуру как самостоятельную (то есть активы и обязательства, находящиеся в распоряжении отдельной структуры, являются активами и обязательствами отдельной структуры, а не активами и обязательствами сторон). В таком случае оценка прав и обязанностей, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, указывает на то, что деятельность является совместным предприятием. Однако условия, согласованные сторонами в соглашении (см. пункты B25–B28), и, в случае необходимости, другие факты и обстоятельства (см. пункты B29–B33), могут иметь приоритет над оценкой прав и обязанностей, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры.
- B24** Оценка прав и обязанностей, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, является достаточной, чтобы заключить, что деятельность является совместными операциями, только если стороны ведут совместное предпринимательство в отдельной структуре, организационно-правовая форма которой не подразумевает разделения между сторонами и отдельной структурой (то есть активы и обязательства, находящиеся в распоряжении отдельной структуры, являются активами и обязательствами сторон).

Оценка условий соглашения

- B25** Во многих случаях права и обязанности, согласованные сторонами в соглашениях, являются последовательными или не противоречат правам и обязанностям, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, которая используется для ведения деятельности.

- B26 В других случаях стороны используют соглашение, чтобы отменить или модифицировать права и обязанности, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, которая используется для ведения деятельности.

Примеры применения
<p>Пример 4</p> <p>Предположим, что две стороны ведут совместное предпринимательство с использованием структуры компании, зарегистрированной в качестве юридического лица. Каждой из сторон принадлежит 50-процентная доля владения в зарегистрированной компании. Регистрация в качестве юридического лица позволяет отделить организацию от ее собственников, и, как следствие, активы и обязательства, находящиеся в распоряжении организации, являются активами и обязательствами зарегистрированной компании. В таком случае оценка прав и обязанностей, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной структуры, указывают на то, что стороны имеют права на чистые активы деятельности.</p> <p>Однако стороны изменили характеристики зарегистрированной компании с помощью соглашения таким образом, чтобы у каждой стороны была доля участия в активах зарегистрированной компании и каждая сторона несла ответственность по обязательствам зарегистрированной компании в установленной пропорции. Такие изменения характеристик зарегистрированной компании, оформленные соглашением, могут привести к тому, что деятельность будет являться совместными операциями.</p>

- B27 Представленная ниже таблица содержит сравнительный анализ общих условий соглашений между сторонами совместных операций и общих условий соглашений между сторонами совместного предприятия. Примеры договорных условий, представленные в таблице, не являются исчерпывающими.

Оценка условий соглашения		
	Совместные операции	Совместное предприятие
Условия соглашения	Соглашение предусматривает права сторон совместного предпринимательства на активы и ответственность сторон совместного предпринимательства по обязательствам, связанным с деятельностью.	Соглашение предусматривает права сторон совместного предпринимательства на чистые активы деятельности (то есть отдельная структура, а не стороны имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью).
Права на активы	Соглашение устанавливает, что стороны совместного предпринимательства разделяют все интересы (например, общие, имущественные и долевые права) в активах, связанных с деятельностью в установленном соотношении (например, пропорционально доле участия сторон в деятельности или пропорционально объему работ, выполняемому в рамках деятельности, которая относится непосредственно на соответствующие стороны).	Соглашение устанавливает, что активы, которые были внесены в деятельность или впоследствии приобретены совместным предпринимательством, являются активами деятельности. У сторон нет никаких интересов (например, общих, имущественных и долевых прав) в активах деятельности.
Ответственность по	Соглашение устанавливает, что стороны совместного	Соглашение устанавливает, что совместное предпринимательство

Оценка условий соглашения		
	Совместные операции	Совместное предприятие
обязательствам	предпринимательства разделяют все обязательства, обязанности, затраты и расходы в установленном соотношении (например, пропорционально доле участия сторон в деятельности или пропорционально объему работ, выполняемому в рамках совместного предпринимательства, который относится непосредственно на соответствующие стороны).	несет ответственность по долгам и обязательствам деятельности. Соглашение устанавливает, что стороны совместного предпринимательства несут ответственность только в пределах их соответствующих инвестиций в деятельность, или их соответствующих обязанностей внести любой неоплаченный или дополнительный капитал в деятельность, или то и другое.
	Соглашение устанавливает, что стороны совместного предпринимательства несут ответственность по претензиям, предъявленным третьими лицами.	Соглашение устанавливает, что кредиторы совместного предпринимательства не имеют права регресса против любой стороны в отношении долгов или обязанностей деятельности.
Выручка, расходы, прибыль или убыток	Соглашение устанавливает порядок распределения выручки и расходов на основе относительных результатов деятельности каждой стороны совместного предпринимательства. Например, соглашение могло бы устанавливать, что выручка и расходы распределяются на основе производственной мощности, которую каждая сторона использует на совместно управляемом заводе и которая может отличаться от доли участия такой стороны в совместном предпринимательстве. В других случаях стороны могли бы прийти к соглашению об участии в прибыли или убытках, связанных с деятельностью, на основе установленного соотношения, такого как доля участия сторон в деятельности. Это не мешает расценивать деятельность как совместные операции, если стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью.	Соглашение устанавливает долю каждой стороны в составе прибыли или убытка, связанных с деятельностью.
Гарантии	Стороны совместного предпринимательства зачастую должны предоставлять гарантии третьим лицам, которые, например, получают услуги от совместного предпринимательства или обеспечивают финансирование совместного предпринимательства. Предоставление таких гарантий или принятое сторонами договорное обязательство предоставить такие гарантии само по себе не свидетельствует о том, что совместное предпринимательство является совместными операциями.	

Оценка условий соглашения		
	Совместные операции	Совместное предприятие
	Фактором, который определяет, является ли совместное предпринимательство совместными операциями или совместным предприятием, является наличие у сторон ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью (в отношении некоторых из которых стороны могли предоставить или не предоставить гарантию).	

- B28 В том случае, если соглашение указывает, что стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, они являются сторонами совместных операций и не обязаны рассматривать другие факты и обстоятельства (пункты B29–B33) в целях классификации совместного предпринимательства.

Оценка других фактов и обстоятельств

- B29 В случае если условия соглашения не указывают, что стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, стороны должны рассмотреть другие факты и обстоятельства, чтобы оценить, является ли деятельность совместными операциями или совместным предприятием.
- B30 Совместное предпринимательство может осуществляться с использованием отдельной структуры, организационно-правовая форма которой подразумевает разделение между сторонами и отдельной структурой. Договорные условия, согласованные между сторонами, могут не определять права сторон на активы и ответственность сторон по обязательствам, тогда как анализ других фактов и обстоятельств может привести к выводу о том, что деятельность классифицируется как совместные операции. Это возможно в случае, когда другие факты и обстоятельства предоставляют сторонам права на активы и накладывают ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью.
- B31 В случае если действия, осуществляемые в рамках деятельности, прежде всего, предназначены для обеспечения сторон продукцией, это указывает на то, что стороны имеют права на практически все экономические выгоды от активов деятельности. Стороны такой деятельности зачастую обеспечивают себе доступ к продукции, выпускаемой в рамках деятельности, препятствуя продаже продукции третьим лицам.
- B32 Эффект деятельности, которая имеет такую структуру и цель, по сути, заключается в том, что обязательства, возникшие в связи с деятельностью, компенсируются денежными потоками, полученными от сторон в результате покупки ими продукции. В случае если стороны являются по существу единственным источником денежных потоков, поддерживающих непрерывность операций такой деятельности, это указывает на то, что стороны несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью.

Пример применения

Пример 5

Предположим, что две стороны ведут совместное предпринимательство с использованием структуры зарегистрированной компании (организация С), в котором каждая сторона имеет 50-процентную долю владения. Цель деятельности состоит в том, чтобы производить материалы, необходимые сторонам для их собственных, индивидуальных производственных процессов. Это обеспечивает, что стороны эксплуатируют завод, который производит материалы в соответствии с требованиями сторон к количеству и качеству продукции.

Организационно-правовая форма организации С (зарегистрированная компания), через которую осуществляется деятельность, первоначально указывает на то, что активы и обязательства, находящиеся в распоряжении организации С, являются активами и обязательствами организации С. Соглашение между сторонами не указывает, что стороны имеют права на активы или несут ответственность по обязательствам организации С. Следовательно, организационно-правовая форма организации С и условия соглашения указывают на то, что деятельность является совместным

Пример применения

предприятием.

Однако стороны также рассматривают следующие аспекты деятельности:

- Стороны пришли к соглашению о покупке всей продукции, произведенной организацией С, в отношении 50:50. Организация С не может продавать продукцию третьим лицам, если это не одобрено обеими сторонами деятельности. Поскольку цель деятельности состоит в том, чтобы обеспечить стороны продукцией, которая им необходима, ожидается, что продажи третьим лицам будут редкими и несущественными.
- Цена продукции, проданной сторонам, устанавливается обеими сторонами на том уровне, который покрывает производственные издержки и административные расходы, понесенные организацией С. Описанная операционная модель деятельности предполагает работу на нулевом уровне рентабельности.

Следующие факты и обстоятельства являются значимыми для описанной выше ситуации:

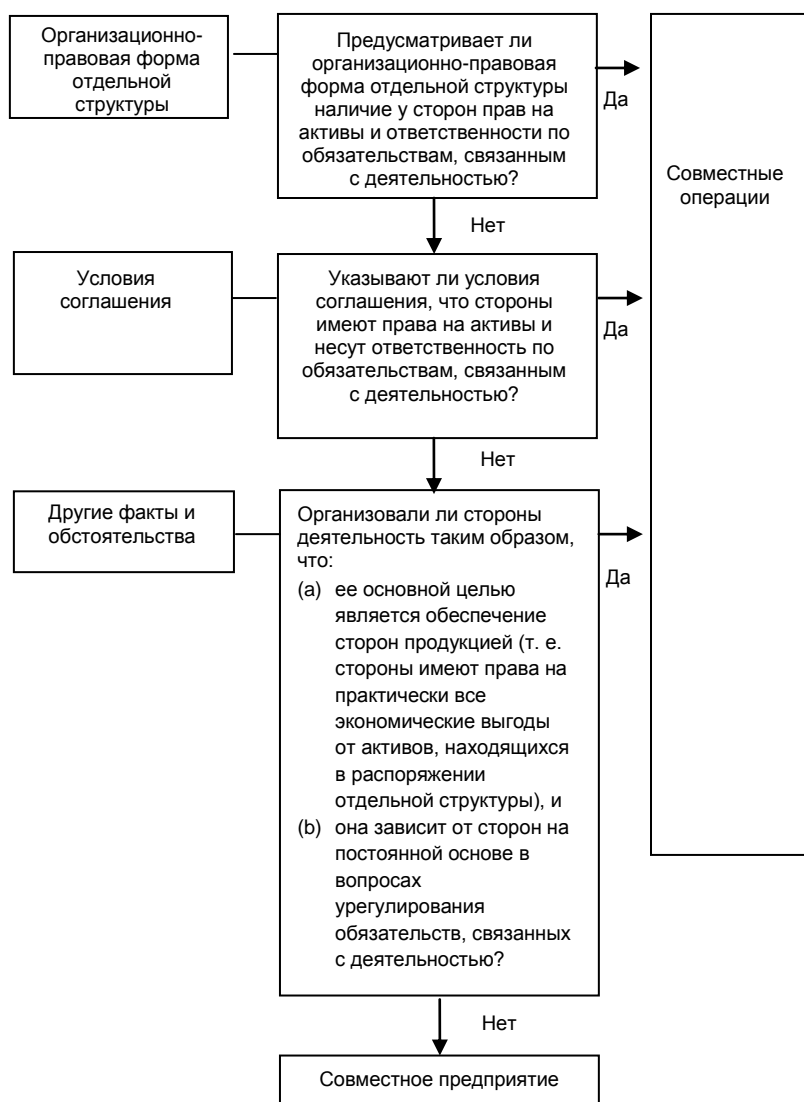
- Обязательство сторон купить всю продукцию, произведенную организацией С, отражает исключительную зависимость организации С от сторон в вопросах генерирования денежных потоков, и, таким образом, у сторон есть обязанность финансировать погашение обязательств организации С.
- Тот факт, что стороны имеют права на всю продукцию, произведенную организацией С, означает, что стороны потребляют все экономические выгоды от активов организации С и, следовательно, имеют права на такие выгоды.

Данные факты и обстоятельства указывают на то, что деятельность представляет собой совместные операции. Заключение о классификации совместного предпринимательства в этих обстоятельствах не изменилось бы, если бы стороны вместо самостоятельного использования своих долей продукции в последующем производстве продали свои доли продукции третьим лицам.

Если бы стороны изменили условия соглашения таким образом, чтобы деятельность могла бы продавать продукцию третьим лицам, это привело бы к принятию организацией С рисков, связанных со спросом и запасами, а также кредитных рисков. При таком развитии событий указанное изменение фактов и обстоятельств потребовало бы пересмотра оценки классификации совместного предпринимательства. Такие факты и обстоятельства указывали бы на то, что деятельность является совместным предприятием.

В33 Представленная ниже схема отражает процесс оценки, выполняемой организацией, чтобы классифицировать деятельность в тех случаях, когда совместное предпринимательство организовано в виде отдельной структуры:

**Классификация совместного предпринимательства,
организованного в виде
отдельной структуры**



Финансовая отчетность сторон совместного предпринимательства (пункты 21А-22)

Учет приобретений долей участия в совместных операциях

- В33А Когда организация приобретает долю участия в совместной операции, деятельность которой представляет собой бизнес, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3, она должна применить, в отношении своей доли, определяемой в соответствии с пунктом 20, все принципы, предусмотренные МСФО (IFRS) 3 и другими МСФО для учета объединения бизнесов, не противоречащие указаниям настоящего МСФО, и раскрывать информацию, требуемую этими МСФО в отношении сделок по объединению бизнесов. Принципы учета сделок по объединению бизнесов, не противоречащие указаниям настоящего МСФО, включают в себя, среди прочего:
- (a) оценку по справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств, отличных от статей, для которых предусмотрены исключения в МСФО (IFRS) 3 и других МСФО;
 - (b) признание затрат, связанных с приобретением, в качестве расходов в тех периодах, в которых были понесены эти затраты и получены соответствующие услуги, за тем исключением, что затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг признаются в соответствии с МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*» и МСФО (IFRS) 9¹;
 - (c) признание отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, которые возникают при первоначальном признании активов или обязательств, за исключением отложенных налоговых обязательств, возникающих при первоначальном признании гудвила, в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 3 и МСФО (IAS) 12 «*Налоги на прибыль*» для сделок по объединению бизнесов;
 - (d) признание суммы, на которую переданное возмещение превышает разность определенных на дату приобретения величин идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств, если таковое превышение имеет место, в качестве гудвила; и
 - (e) проведение теста на обесценение той генерирующей денежные потоки единицы, к которой был отнесен гудвил, как минимум ежегодно, а также при наличии признаков ее возможного обесценения, как того требует МСФО (IAS) 36 «*Обесценение активов*» в отношении гудвила, приобретенного в рамках объединения бизнесов.
- В33В Пункты 21А и В33А распространяются также на формирование совместной операции в том и только в том случае, если одна из сторон, участвующих в совместной операции, внесла в качестве вклада при формировании совместной операции существующий бизнес, отвечающий определению бизнеса в МСФО (IFRS) 3. Однако эти пункты не применяются в отношении формирования совместной операции, если все стороны, участвующие в совместной операции, при формировании совместной операции предоставляют ей только активы или группы активов, которые не являются бизнесом.
- В33С Участник совместной операции может увеличить долю своего участия в совместной операции, деятельность которой представляет собой бизнес, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3, посредством приобретения дополнительной доли участия в данной совместной операции. В таких случаях ранее имевшиеся доли участия в данной совместной операции не переоцениваются, если указанный участник совместной операции сохраняет совместный контроль над нею.
- В33D Пункты 21А и В33А–В33С не применяются при приобретении доли участия в совместной операции, когда стороны, осуществляющие совместный контроль, включая организацию, которая приобретает долю участия в совместной операции, находятся под общим контролем одной и той же стороны или сторон, обладающей(щих) конечным контролем, как до, так и после приобретения, и такой контроль не является временным.

Учет продажи или взносов активов в совместные операции

- В34 В случае если организация вступает в сделку с совместными операциями, участником которых она является, такую как продажа или взнос активов, она вступает в сделку с другими сторонами

¹ Если организация применяет настоящие поправки, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9 то соответствующие ссылки на МСФО (IFRS) 9 следует читать как ссылки на МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

совместных операций, и в силу этого участник совместных операций должен признать прибыль и убытки от такой сделки только в пределах долей участия других сторон в рассматриваемых совместных операциях.

- В35 В случае если такие сделки обеспечивают доказательство снижения чистой возможной цены продажи активов, которые будут проданы или внесены в совместные операции, или доказательство убытка от обесценения таких активов, указанные убытки должны быть признаны в полном объеме участником совместных операций.

Учет приобретения активов у деятельности, представляющей собой совместные операции

- В36 В случае если организация вступает в сделку с совместными операциями, участником которых она является, такую как приобретение активов, она не должна признавать свою долю прибыли и убытков до тех пор, пока не перепродаст активы третьему лицу.
- В37 В случае если такие сделки обеспечивают доказательство снижения чистой возможной цены продажи активов, которые будут приобретены, или доказательство убытка от обесценения таких активов, участник совместных операций должен признать свою долю таких убытков.

Приложение С

Дата вступления в силу, переходные положения и прекращение действия других МСФО

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

Дата вступления в силу

- C1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт и одновременно с этим применить МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях», МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года) и МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).
- C1A Документом «Консолидированная финансовая отчетность, совместное предпринимательство и раскрытие информации об участии в других организациях: Руководство по переходным положениям» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12), выпущенным в июне 2012 года, были внесены изменения в пункты C2–C5, C7–C10 и C12 и добавлены пункты C1B и C12A–C12B. Организация должна применять настоящие поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 11 для более раннего периода, она должна применить настоящие поправки для этого более раннего периода.
- C1AA Документом «Учет приобретений долей участия в совместных операциях (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 11)», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в заголовок после пункта B33 и добавлены пункты 21A, B33A–B33D, C1AA и соответствующие заголовки к ним. Организация должна применять указанные поправки перспективно в годовых периодах, начинающихся 1 января 2016 года. или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки досрочно в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

Переходные положения

- C1B Несмотря на требования пункта 28 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», при первом применении настоящего стандарта организации необходимо представить количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, только за годовой период, непосредственно предшествующий первому годовому периоду, в отношении которого применяется МСФО (IFRS) 11 («непосредственно предшествующий период»). Организация также вправе, но не обязана представить такую информацию за текущий период либо за более ранние сравнительные периоды.

Совместные предприятия – переход от пропорциональной консолидации к методу долевого участия

- C2 При переходе от пропорциональной консолидации к методу долевого участия организация должна признать свою инвестицию в совместное предприятие на начало непосредственно предшествующего периода. Такая первоначальная инвестиция оценивается как совокупность балансовой стоимости активов и обязательств, которые ранее организация консолидировала на пропорциональной основе, включая гудвил, являющийся результатом приобретения. Если гудвил ранее принадлежал к более крупной единице, генерирующей денежные средства, или группе единиц, генерирующих денежные средства, организация должна отнести гудвил на совместное предприятие, исходя из относительной балансовой стоимости совместного предприятия и единицы, генерирующей денежные средства, или группы единиц, генерирующих денежные средства, к которым принадлежал гудвил.
- C3 Остаток инвестиций на начало периода, определенный в соответствии с пунктом C2, расценивается как условная первоначальная стоимость инвестиций при первоначальном признании. Организация

должна применить пункты 40–43 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) в отношении остатка инвестиций на начало периода, чтобы оценить, имеет ли место обесценение инвестиций, и признать убыток от обесценения как корректировку нераспределенной прибыли на начало непосредственно предшествующего периода. Исключение при первоначальном признании, предусмотренное пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», не применяется, если организация признает инвестиции в совместное предприятие в результате применения переходных положений учета совместных предприятий, которые ранее консолидировались на пропорциональной основе.

- C4 Если агрегирование всех активов и обязательств, которые ранее консолидировались на пропорциональной основе, приведет к отрицательной величине чистых активов, организация должна оценить, имеет ли она юридическую или обусловленную практикой обязанность в отношении отрицательной величины чистых активов, и, если да, организация должна признать соответствующее обязательство. Если организация приходит к заключению, что она не имеет юридической или обусловленной практикой обязанности в отношении отрицательной величины чистых активов, то она не должна признавать соответствующее обязательство, но должна скорректировать нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода. Организация должна раскрыть этот факт наряду с накопленной непризнанной долей убытков ее совместных предприятий на начало непосредственно предшествующего периода и на дату первого применения настоящего стандарта.
- C5 Организация должна представить разбивку активов и обязательств, которые были агрегированы в единое сальдо инвестиций по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода. Раскрытие данной информации должно быть подготовлено на агрегированной основе для всех совместных предприятий, в отношении которых организация применяет переходные положения, изложенные в пунктах C2–C6.
- C6 После первоначального признания организация отражает свои инвестиции в совместном предприятии с использованием метода долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

Совместные операции – переход от метода долевого участия к учету активов и обязательств

- C7 При переходе от метода долевого участия к учету активов и обязательств в отношении доли участия в совместных операциях организация по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода должна прекратить признание инвестиций, которые раньше отражались с использованием метода долевого участия, а также любых других статей, которые входили в состав чистых инвестиций организации в деятельность в соответствии с пунктом 38 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года), и признать свою долю в каждом из активов и обязательств в связи со своей долей участия в совместных операциях, включая гудвил, который мог быть частью балансовой стоимости инвестиции.
- C8 Организация должна определить свою долю участия в активах и обязательствах, связанных с совместными операциями, исходя из своих прав и обязанностей в установленном соотношении в соответствии с соглашением. Организация оценивает первоначальную балансовую стоимость активов и обязательств посредством разукрупнения балансовой стоимости инвестиции на начало непосредственно предшествующего периода на основе информации, используемой организацией при применении метода долевого участия.
- C9 Любая разница, являющаяся результатом инвестиций, которые ранее отражались в учете с использованием метода долевого участия, в совокупности с любыми другими статьями, которые входили в состав чистой инвестиции организации в деятельность в соответствии с пунктом 38 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года), и чистая признанная сумма активов и обязательств, включая любой гудвил, должны:
- (a) быть взаимозачтены против любого гудвила, связанного с инвестицией, при этом оставшаяся разница корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода, если признанная величина чистых активов и обязательств, включая гудвил, выше, чем инвестиция (и любые другие статьи, которые входили в состав чистой инвестиции организации), признание которых было прекращено;
 - (b) корректировать нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода, если чистая величина признанных активов и обязательств, включая гудвил, ниже, чем инвестиция (и любые другие статьи, которые входили в состав чистой инвестиции организации), признание которых было прекращено.

- C10 При переходе от метода долевого участия к учету активов и обязательств организация должна представить сверку инвестиции, признание которой было прекращено, и признанных активов и обязательств, при этом оставшаяся разница корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода.
- C11 Исключение при первоначальном признании, предусмотренное пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12, не применяется, если организация признает активы и обязательства, связанные с ее долей участия в совместных операциях.

Переходные положения для отдельной финансовой отчетности организации

- C12 Организация, которая в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 27 ранее отражала свою долю участия в совместных операциях в отдельной финансовой отчетности как инвестицию, учитываемую по первоначальной стоимости, или в соответствии с МСФО (IFRS) 9, должна:
- (a) прекратить признание инвестиции и признать активы и обязательства в отношении своей доли участия в совместных операциях на сумму, определенную в соответствии с пунктами C7–C9;
 - (b) представить сверку между инвестицией, признание которой было прекращено, и признанными активами и обязательствами, при этом оставшаяся разница корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода.
- C13 Исключение при первоначальном признании, предусмотренное пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12, не применяется, если организация признает активы и обязательства, связанные с ее долей участия в совместных операциях, в своей отдельной финансовой отчетности в результате применения требований переходных положений в отношении совместных операций, приведенных в пункте C12.

Ссылка на «непосредственно предшествующий период»

- C13A Несмотря на отсылку к «непосредственно предшествующему периоду» в пунктах C2–C12, организация также вправе, но не обязана представлять скорректированную сравнительную информацию за более ранние представленные периоды. Если организация все же представляет скорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, то все указания на «непосредственно предшествующий период» в пунктах C2–C12 должны рассматриваться как указания на «самый ранний из представленных скорректированных сравнительных периодов».
- C13B Если организация представляет нескорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, она должна четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что эта информация была подготовлена на другой основе, и дать пояснения в отношении основы подготовки такой информации.

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

- C14 Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, любая ссылка в настоящем стандарте на МСФО (IFRS) 9 должна истолковываться как ссылка на МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

Учет приобретений долей участия в совместных операциях

- C14A Документом «*Учет приобретений долей участия в совместных операциях* (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 11)», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в заголовок после пункта B33 и добавлены пункты 21A, B33A–B33D, C1AA и соответствующие заголовки к ним. Организация должна применять указанные поправки перспективно в отношении приобретений долей участия в совместных операциях, деятельность которых представляет собой бизнес, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3, в отношении тех сделок приобретения, которые были совершены с начала первого периода, в котором она начнет применение указанных поправок. Соответственно, суммы, признанные в отношении приобретений долей участия в совместных операциях, которые имели место в предыдущих периодах, корректироваться не должны.

Прекращение действия других МСФО

- C15 Настоящий стандарт заменяет собой следующие МСФО:
- (a) МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»; и
 - (b) Разъяснение ПКР (SIC) - 13 «Совместно контролируемые организации – немонетарные вклады участников».