Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 11

«Совместная деятельность»

Цель

1 Цель настоящего стандарта состоит в том, чтобы установить принципы подготовки и представления финансовой отчетности предприятий, имеющих долю участия в совместно контролируемых предприятиях (то есть в совместной деятельности).

Достижение цели

2 Для достижения цели, указанной в пункте 1, настоящий стандарт дает определение *совместного контроля* и требует, чтобы предприятие, которое является *стороной совместной деятельности*, определило вид совместной деятельности, участником которой оно является, оценив свои права и обязательства, и отразило такие права и обязательства в соответствии с определенным видом совместной деятельности.

Сфера применения

3 Настоящий стандарт должен применяться всеми предприятиями, которые являются сторонами совместной деятельности.

Совместная деятельность

- 4 Совместная деятельность это деятельность, совместно контролируемая двумя или большим числом сторон.
- 5 Совместная деятельность обладает следующими особенностями:
 - (а) Стороны связаны договорным соглашением (см. пункты В2-В4).
 - (b) Договорное соглашение предоставляет двум или большему числу из указанных выше сторон совместный контроль над деятельностью (см. пункты 7-13).
- 6 Совместная деятельность это либо совместная операция, либо совместное предприятие.

Совместный контроль

- 7 Совместный контроль контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, осуществляющих совместный контроль.
- 8 Предприятие, которое является стороной деятельности, должно определить, предусматривает ли договорное соглашение между сторонами коллективный контроль над совместной деятельностью для всех сторон или какой-либо группы сторон. Все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над совместной деятельностью, если они должны действовать сообща, управляя деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доход совместной деятельности (то есть значимой деятельностью).
- 9 Если было установлено, что все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над совместной деятельностью, совместный контроль существует только тогда, когда решения о значимой деятельности требуют единогласного согласия сторон, осуществляющих коллективный контроль над совместной деятельностью.
- 10 В совместной деятельности ни одна из сторон не осуществляет контроль над деятельностью в одностороннем порядке. Сторона, имеющая право участвовать в совместном контроле, может воспрепятствовать любой из других сторон, или группе сторон, в осуществлении контроля над деятельностью.
- Повместным контролем над такой деятельностью. Настоящий стандарт различает стороны, которые обладают совместным контролем над совместной деятельностью. Настоящий стандарт различает стороны, которые обладают совместным контролем над совместной деятельностью (участники совместной операции или участники совместного предприятия), и стороны, которые участвуют в совместной деятельности, но не обладают совместным контролем.
- 12 Предприятию необходимо будет вынести суждение, чтобы оценить, обладают ли совместным контролем над деятельностью все стороны или группа сторон. Предприятие должно сделать эту оценку, рассмотрев все факты и обстоятельства (см. пункты B5-B11).

В случае изменения фактов и обстоятельств предприятие должно произвести переоценку наличия у него совместного контроля над совместной деятельностью.

Виды совместной деятельности

- 14 Предприятие должно определить вид совместной деятельности, участником которой оно является. Классификация совместной деятельности как совместной операции или совместного предприятия зависит от прав и обязательств сторон совместной деятельности.
- 15 Совместная операция это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью. Такие стороны именуются участниками совместной операции.
- 16 Совместное предприятие это совместная деятельность, которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы деятельности. Такие стороны именуются участниками совместного предприятия.
- Чтобы определить является ли совместная деятельность совместной операцией или совместным предприятием, предприятие должно вынести суждение. Предприятие должно определить вид совместной деятельности, участником которой оно является, рассмотрев свои права и обязательства, возникающие в связи с такой деятельностью. Предприятие оценивает свои права и обязательства с помощью анализа структуры и организационно-правовой формы совместной деятельности, условий, согласованных между сторонами в рамках договорного соглашения, и, в случае необходимости, других факторов и обстоятельств (см. пункты В12-В33).
- Иногда стороны связаны рамочным соглашением, которое устанавливает общие договорные условия в отношении осуществления одного или нескольких видов деятельности. Рамочное соглашение может предусматривать, что стороны учреждают различные формы совместной деятельности для осуществления определенных видов деятельности, которые являются частью соглашения. Несмотря на то, что такая совместная деятельность связана с одним и тем же рамочным соглашением, она может иметь различный вид, если различаются права и обязательства сторон, возникающие при осуществлении различных видов деятельности, регулируемых рамочным соглашением. Следовательно, совместные операции и совместные предприятия могут сосуществовать, если стороны предпринимают различные виды деятельности, которые являются частью одного и того же рамочного соглашения.
- В случае изменения фактов и обстоятельств предприятие должно произвести переоценку вида совместной деятельности, участником которой оно является.

Финансовая отчетность сторон совместной деятельности

Совместные операции

- 20 В связи со своей долей участия в совместной операции участник совместной операции признает:
 - (а) 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 совместной операции;
 - (d) свою долю выручки от продажи продукции, произведенной в результате совместной операции; и
 - (е) свои расходы, включая долю в совместных расходах.
- 21 Участник совместной операции должен отражать в учете активы, обязательства, выручку и расходы, связанные с его долей участия в совместной операции в соответствии с МСФО, которые распространяются на конкретные активы, обязательства, выручку и расходы.
- Порядок учета операций, таких как продажа, взнос или покупка активов между предприятием и совместной операцией, участником которой оно является, описан в пунктах B34-B37.
- 23 Сторона, которая является участником совместной операции, но не имеет совместного контроля, должна также отразить свою долю участия в соответствии с пунктами 20-22, если такая сторона имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с совместной операцией. Если сторона, которая является участником совместной операции, но не имеет совместного контроля, не имеет прав на активы и не несет ответственности по обязательствам, связанным с совместной операцией, она должна отразить свою долю участия в совместной операции в соответствии с МСФО, которые распространяются на такую долю участия.

Совместные предприятия

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

Отдельная финансовая отчетность

- В своей отдельной финансовой отчетности участник совместной операции или участник совместного предприятия отражает свою долю участия в:
 - (а) совместной операции 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 совместной деятельности, но не имеет совместного контроля, отражает свою долю участия в:
 - (а) совместной операции в соответствии с пунктом 23;
 - (b) совместном предприятии в соответствии с МСФО (IFRS) 9, если у предприятия нет значительного влияния на совместное предприятие, в случае чего оно должно применить пункт 10 МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года).

Приложение A Определения терминов

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

совместная деятельность	Деятельность, в отношении которой две или большее число сторон осуществляют совместный контроль .
совместный контроль	Контроль, разделенный между сторонами в соответствии с договором, причем совместный контроль имеет место только тогда, когда принятие решений касательно значимой деятельности требует единогласного согласия сторон, осуществляющих совместный контроль.
совместная операция	Совместная деятельность , которая предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на активы и ответственности по обязательствам, связанным с деятельностью.
участник совместной операции	Сторона совместной операции, обладающая совместным контролем над такой совместной операцией.
совместное предприятие	Совместная деятельность, которая 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 совместной деятельности	Предприятие, которое является участником совместной деятельности , независимо от того, обладает ли такое предприятие совместным контролем.
отдельная организация	Отдельная идентифицируемая финансовая структура, включая отдельные юридические лица или предприятия, признанные по закону, независимо от наличия у таких предприятий 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
- 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 приложении, описывают гипотетические ситуации. Несмотря на то что некоторые аспекты представленных ниже примеров могут отмечаться и в фактических ситуациях, необходимо оценить все факты и обстоятельства каждой конкретной фактической ситуации при применении МСФО (IFRS) 11.

Совместная деятельность

Договорное соглашение (пункт 5)

- В2 Наличие договорного соглашения может подтверждаться различными способами. Обеспеченное правовой санкцией договорное 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 обеспеченные правовой санкцией соглашения как сами по себе, так и в сочетании с договорами между сторонами.
- Вз В случае если совместная деятельность имеет структуру *отдельной организации* (см. пункты В19-В33), договорное соглашение или некоторые из его аспектов могут быть включены в устав, регламент или внутренние положения отдельной организации.
- В4 Договорное соглашение предусматривает условия, в соответствии с которыми стороны участвуют в деятельности, которая является предметом соглашения. Договорное соглашение, как правило, регулирует следующие вопросы:
 - (а) цель, виды и продолжительность совместной деятельности.
 - (b) каким образом назначаются члены совета директоров или эквивалентного органа управления совместной деятельностью.
 - (c) процесс принятия решений: вопросы, требующие принятия решений сторонами, права голоса сторон и необходимый уровень поддержки таких вопросов. Процесс принятия решений, отраженный в договорном 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 совместной деятельностью.

Совместный контроль (пункты 7-13)

- В5 При оценке наличия у предприятия совместного контроля над деятельностью предприятие должно, 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 случае если все стороны или группа сторон, которые рассматриваются коллективно, могут управлять деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доход совместной деятельности (то есть значимой деятельностью), стороны осуществляют коллективный контроль над деятельностью.
- Вб После того как было сделано заключение, что все стороны или группа сторон осуществляют коллективный контроль над деятельностью, предприятие должно оценить, обладает ли оно 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.
- В7 Иногда процесс принятия решений, согласованный сторонами в договорном соглашении, подразумевает совместный контроль. Например, предположим, что две стороны учреждают деятельность, в которой у каждой из сторон есть 50 процентов прав голоса, и договорное 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.

В других случаях договорное 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 совместной деятельностью, если только договорное 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 A принадлежит 50 процентов прав голоса, стороне В – 30 процентов, и стороне С – 20 процентов. Договорное соглашение между A, B и C предусматривает, что необходимо, по меньшей мере, 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности. Несмотря на то что сторона A может заблокировать любое решение, она не обладает контролем над деятельностью, поскольку нуждается в согласии стороны B. Условие договорного соглашения, требующее, по меньшей мере, 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности, подразумевает, что стороны A и B обладают совместным контролем над деятельностью, поскольку решения касательно значимой деятельности не могут быть приняты без согласия как стороны A, так и стороны B.

Пример 2

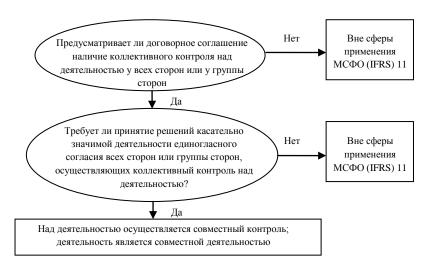
Предположим, что три стороны учреждают деятельность: стороне А принадлежит 50 процентов прав голоса, а сторонам В и С – по 25 процентов. Договорное соглашение между А, В и С предусматривает, что необходимо, по меньшей мере, 75 процентов голосов для принятия решений касательно значимой деятельности. Несмотря 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 быт получены при помощи нескольких комбинаций соглашающихся сторон (то есть либо А и В, либо А и С). В такой ситуации, чтобы деятельность была совместной деятельностью, договорное соглашение между сторонами должно было бы установить определенную комбинацию сторон, которые должны прийти к единогласному согласию, чтобы принять решение касательно значимой деятельности.

Пример 3

Предположим, что стороны A и B имеют по 35 процентов прав голоса в какой-либо деятельности, а оставшиеся 30 процентов широко рассредоточены. Решения касательно значимой деятельности требуют одобрения большинством голосов. Стороны A и B обладают совместным контролем над деятельностью, только если договорное соглашение предусматривает, что решения касательно значимой деятельности требуют согласия как стороны A, так и стороны B.

- В9 Требование единогласного согласия 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 или группы. Если требование единогласного согласия имеет отношение только к решениям, которые предоставляют стороне права защиты, а не к решениям касательно значимой деятельности, такая сторона не обладает совместным контролем над деятельностью.
- В10 Договорное 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 совместная деятельность.

Оценка наличия совместного контроля



В случае если деятельность находится вне сферы действия МСФО (IFRS) 11, предприятие 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 совместной деятельности (пункты 14-19)

- В12 Совместная деятельность может осуществляться с различными целями (например, с целью участия в затратах и рисках, или как способ предоставить сторонам доступ к новым технологиям или новым рынкам) и с использованием различных структур и организационно-правовых форм.
- В13 Некоторые виды деятельности не требуют, чтобы действия, которые являются предметом деятельности, выполнялись в рамках структуры отдельной организации. Однако другие виды деятельности подразумевают учреждение отдельной организации.
- В14 Классификация совместной деятельности, требуемая настоящим стандартом, зависит от прав и обязательств сторон, которые возникают в связи с совместной деятельностью в ходе обычной хозяйственной деятельности. Настоящий стандарт классифицирует совместную деятельность как совместные операции или совместные предприятия. В случае если предприятие имеет права на активы и несет ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, то деятельность является совместной операцией. В случае если предприятие имеет права на чистые активы деятельности, деятельность является совместным предприятием. В пунктах В16-В33 описывается оценка, которую производит предприятие, чтобы определить, имеет ли оно долю участия в совместной операции или долю участия в совместном предприятии.

Классификация совместной деятельности

- В15 Как указано в пункте В14, классификация совместной деятельности требует, чтобы стороны оценили свои права и обязательства, являющиеся результатом деятельности. В рамках такой оценки предприятие должно рассмотреть следующие факторы:
 - (а) структура совместной деятельности (см. пункты В16-В21).
 - (b) в случае если совместная деятельность имеет структуру отдельной организации:
 - (і) организационно-правовую форму отдельной организации (см. пункты В22-В24);
 - (ii) условия договорного соглашения (см. пункты B25-B28); и
 - (iii) в случае необходимости, другие факты и обстоятельства (см. пункты B29-B33).

Структура совместной деятельности

Совместная деятельность, не имеющая структуру отдельной организации

- В таких случаях договорное 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 Договорное соглашение зачастую описывает характер действий, которые являются предметом деятельности, а также то, каким образом стороны намереваются предпринимать такие действия сообща. Например, стороны

совместной деятельности 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. Договорное соглашение могло бы также указывать, каким образом следует разделить между сторонами выручку и расходы, которые являются общими для сторон. В таком случае каждый участник совместной операции признает в своей финансовой отчетности активы и обязательства, используемые для выполнения определенной задачи, и признает свою долю выручки и расходов в соответствии с договорным соглашением.

В других случаях стороны совместной деятельности могли бы прийти к соглашению, например, об участии и совместном управлении активами. В таком случае договорное 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 совместной операции отражает свою долю в совместном активе и свою согласованную долю любых обязательств, а также признает свою долю продукции, выручки и расходов в соответствии с договорным соглашением.

Совместная деятельность, имеющая структуру отдельной организации

- В19 Совместная деятельность, при которой активы и обязательства, связанные с деятельностью, находятся в распоряжении отдельной организации, может быть либо совместным предприятием, либо совместной операцией.
- В20 Является ли сторона участником совместной операции или участником совместного предприятия, зависит от прав стороны на активы и ответственности стороны по обязательствам, связанным с деятельностью, которые находятся в распоряжении отдельной организации.
- В21 Как указано в пункте В15, если стороны структурировали совместную деятельность в форме отдельной организации, то стороны должны оценить, предоставляет ли организационно-правовая форма отдельной организации, условия договорного соглашения и, в случае необходимости, любые другие факты и обстоятельства сторонам:
 - (а) права на активы и ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью (то есть деятельность является совместной операцией); или
 - (b) права на чистые активы деятельности (то есть деятельность является совместным предприятием).

Классификация совместной деятельности: оценка прав и обязательств сторон, возникающих в результате деятельности



Организационно-правовая форма отдельной организации

- В22 Организационно-правовая форма отдельной организации является важным фактором для оценки вида совместной деятельности. Организационно-правовая форма помогает при первоначальной оценке прав сторон на активы и ответственности сторон по обязательствам отдельной организации, как, например, есть ли у сторон доли участия в активах, находящихся в распоряжении отдельной организации, и несут ли стороны ответственность по обязательствам, принятым отдельной организацией.
- В23 Например, стороны могли бы вести совместную деятельность через отдельную организацию, организационноправовая форма которой дает основания рассматривать отдельную организацию как самостоятельную (то есть активы и обязательства, находящиеся в распоряжении отдельной организации, являются активами и

обязательствами отдельной организации, а не активами и обязательствами сторон). В таком случае оценка прав и обязательств, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной организации, указывает на то, что деятельность является совместным предприятием. Однако условия, согласованные сторонами в договорном соглашении (см. пункты B25-B28), и, в случае необходимости, другие факты и обстоятельства (см. пункты B29-B33), могут «пересилить» оценку прав и обязательств, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной организации.

В24 Оценка прав и обязательства, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной организации, является достаточной, чтобы заключить, что деятельность является совместной операцией, только если стороны ведут совместную деятельность в отдельной организации, организационно-правовая форма которой не подразумевает разделения между сторонами и отдельной организацией (то есть активы и обязательства, находящиеся в распоряжении отдельной организации, являются активами и обязательствами сторон).

Оценка условий договорного соглашения

- Во многих случаях права и обязательства, согласованные сторонами в договорных соглашениях, являются последовательными или не противоречат правам и обязательствам, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной организации, структура которой используется для ведения деятельности.
- В других случаях стороны используют договорное соглашение, чтобы отменить или модифицировать права и обязательства, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной организации, структура которой используется для ведения деятельности.

Пример применения

Пример 4

Предположим, что две стороны ведут совместную деятельность с использованием структуры компании, зарегистрированной в качестве юридического лица. Каждой из сторон принадлежит 50-процентная непосредственная доля участия в зарегистрированной компании. Регистрация в качестве юридического лица позволяет осуществить разделение предприятия и его собственников, и, как следствие, активы и обязательства, находящиеся в распоряжении предприятия, являются активами и обязательствами зарегистрированной компании. В таком случае оценка прав и обязательств, которыми наделяются стороны в связи с организационно-правовой формой отдельной организации, указывают на то, что стороны имеют права на чистые активы деятельности.

Однако стороны изменили характеристики зарегистрированной компании с помощью договорного 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 договорным соглашением, могут привести к тому, что деятельность будет совместной операцией.

В27 Представленная ниже таблица содержит сравнительный анализ условий договорных соглашений между сторонами совместной операции и общих условий договорных соглашений между сторонами совместного предприятия. Примеры договорных условий, представленные в таблице, не являются исчерпывающими.

Оценка условий договорного соглашения				
	Совместная операция	Совместное предприятие		
Условия договорного соглашения	Договорное соглашение предусматривает права сторон совместной деятельности на активы и ответственность сторон совместной деятельности по обязательствам, связанным с деятельностью.	•		
Права на активы	Договорное соглашение устанавливает, что стороны совместной деятельности разделяют все интересы (например, общие, имущественные и долевые права) в активах, связанных с деятельностью в установленном соотношении (например, пропорционально непосредственной доле участия сторон в	впоследствии приобретены совместной деятельностью, являются активами деятельности. У сторон нет никаких интересов (например, общие,		

	деятельности или пропорционально объему работ, выполняемому в рамках совместной деятельности, который относится непосредственно на соответствующие стороны).	деятельности.	
Ответственность по обязательствам	Договорное соглашение устанавливает, что стороны совместной деятельности разделяют все обязательства, обязанности, затраты и расходы в установленном соотношении (например, пропорционально непосредственной доле участия сторон в	Договорное соглашение устанавливает, что совместная деятельность несет ответственность по долгам и обязательствам деятельности.	
	деятельности или пропорционально объему работ, выполняемому в рамках совместной деятельности, который относится непосредственно на соответствующие стороны).	Договорное соглашение устанавливает, что стороны совместной деятельности несут ответственность только в пределах их соответствующих инвестиций в деятельность или их соответствующих обязательств внести любой неоплаченный или дополнительный капитал в деятельность, или и того, и другого.	
	Договорное соглашение устанавливает, что стороны совместной деятельности несут ответственность по претензиям, предъявленным третьими лицами.	Договорное соглашение устанавливает, что кредиторы совместной деятельности не имеют права регресса против любой стороны в отношении долгов или обязательств деятельности.	
Выручка, расходы, прибыль или убыток	Договорное соглашение устанавливает порядок распределения выручки и расходов на основе относительных результатов деятельности каждой стороны совместной деятельности. Например, договорное 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 непосредственной доли участия такой стороны в совместной деятельности. В других случаях стороны могли бы прийти к соглашению об участии в прибыли или убытках, связанных с деятельностью, на основе установленного соотношения, такого как непосредственная доля участия сторон в деятельность. Это не мешает расценивать деятельность как совместную операцию, если стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью.	Договорное соглашение устанавливает долю каждой стороны в прибыли или убытках, связанных с деятельностью.	
Гарантии	Стороны совместной деятельности зачастую должны предоставлять гарантии третьим лицам, которые, например, получают услуги от совместной деятельности или обеспечивают финансирование совместной деятельности. Предоставление таких гарантий или принятое сторонами обязательство предоставить такие гарантии само по себе свидетельствует о том, что совместная деятельность является совместной операцией. Фактором, который определяет, является ли совместная деятельность совместной операцией 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).		

В случае если договорное соглашение указывает, что стороны имеют права на активы и несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью, они являются сторонами совместной операции и не обязаны рассматривать другие факты и обстоятельства (пункты В29-В33) в целях классификации совместной деятельности.

Оценка других фактов и обстоятельств

- В случае если условия договорного 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 совместной операцией или совместным предприятием.
- В30 Совместная деятельность может осуществляться с использованием отдельной организации, организационноправовая форма которой подразумевает разделение между сторонами и отдельной организацией. 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 совместная операция. Это происходит, когда другие факты и
 обстоятельства предоставляют сторонам права на активы и накладывают ответственность по обязательствам,
 связанным с деятельностью.
- 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 гарантируют себе доступ к продукции, выпускаемой в рамках деятельности, препятствуя продаже продукции третьим лицам.
- В32 Эффект деятельности, которая имеет такую структуру и цель, по сути, заключается в том, что обязательства, возникшие в связи с деятельностью, компенсируются потоками денежных средств, полученных от сторон в результате покупки ими продукции. В случае если стороны являются по существу единственным источником потоков денежных средств, поддерживающих непрерывную деятельность, это указывает на то, что стороны несут ответственность по обязательствам, связанным с деятельностью.

Пример применения

Пример 5

Предположим, что две стороны ведут совместную деятельность с использованием структуры зарегистрированной компании (предприятие C), в котором каждая сторона имеет 50-процентную долю участия. Цель деятельности состоит в том, чтобы производить материалы, необходимые сторонам для их собственных, индивидуальных производственных нужд. Деятельность гарантирует, что стороны управляют заводом, который производит материалы в соответствии с требованиями сторон к количеству и качеству продукции.

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

Однако стороны также рассматривают следующие аспекты деятельности:

- Стороны пришли к соглашению о покупке всей продукции, произведенной предприятием С, в отношении 50:50. Предприятие 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 предприятием 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 предприятием С, отражает исключительную зависимость предприятия С от сторон в вопросах генерирования потоков денежных средств, и, таким образом, у сторон есть обязательство финансировать погашение обязательств предприятия С.
- Тот факт, что стороны имеют права на всю продукцию, произведенную предприятием С, означает, что стороны потребляют все экономические выгоды от активов предприятия С и, следовательно, имеют права на такие

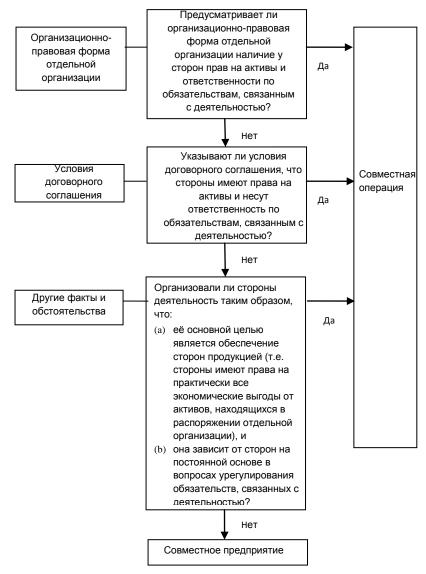
выгоды.

Данные факты и обстоятельства указывают на то, что деятельность является совместной операцией. Заключение о классификации совместной деятельности в этих обстоятельствах не изменилось бы, если бы стороны вместо самостоятельного использования своих долей продукции в последующем производстве продали свою долю продукции третьим лицам.

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

ВЗЗ Представленная ниже схема отражает процесс оценки, выполняемой предприятием, чтобы классифицировать деятельность в тех случаях, когда совместная деятельность имеет структуру отдельной организации:

Классификация совместной деятельности, имеющей структуру отдельной организации



Финансовая отчетность сторон совместной деятельности (пункт 22)

Учет продажи или взносов активов в совместную операцию

- В случае если предприятие вступает в сделку с совместной операцией, участником которой оно является, такую как продажа или взнос активов, оно вступает в сделку с другими сторонами совместной операции, и в силу этого участник совместной операции должен признать прибыль и убытки от такой сделки только в пределах долей участия других сторон в совместной операции.
- ВЗ5 В случае если такие сделки обеспечивают доказательство снижения чистой стоимости реализации активов, которые будут проданы или внесены в совместную операцию, или доказательство убытка от обесценения таких активов, указанные убытки должны быть признаны в полном объеме участником совместной операции.

Учет приобретения активов у совместной операции

- В случае если предприятие вступает в сделку с совместной операцией, участником которой оно является, такую как приобретение активов, оно не должно признавать свою долю прибыли и убытков до тех пор, пока не перепродаст активы третьему лицу.
- В случае если такие сделки обеспечивают доказательство снижения чистой стоимости реализации активов, которые будут приобретены, или доказательство убытка от обесценения таких активов, участник совместной операции должен признать свою долю таких убытков.

Приложение С

Дата вступления в силу, переход к новому порядку учета 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

- С1 Предприятие должно применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Досрочное применение разрешено. Если предприятие применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, то оно должно раскрыть этот факт и одновременно с этим применить МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях», МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2011 года), и МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).
- С1А Документ «Консолидированная финансовая отметность, совместная деятельность и раскрытие информации об участии в других предприятиях: Руководство по переходным положениям (Поправки к Международному стандарту финансовой отметности (IFRS) 10, Международному стандарту финансовой отметности (IFRS) 11 и Международному стандарту финансовой отметности (IFRS) 12)», выпущенный в июне 2012 года, внес изменения в пункты С2—С5, С7—С10 и С12 и добавил пункты С1В и С12А—С12В. Организация должна применять настоящие поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО (IFRS) 11 для более раннего периода, она должна применять настоящие поправки для этого более раннего периода.
- С1В 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.

Переход к новому порядку учета

Совместная деятельность – переход от пропорциональной консолидации к методу долевого участия

- С2 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.
- СЗ Начальное сальдо инвестиций, определенное в соответствии с пунктом С2, расценивается как предполагаемая стоимость инвестиций при первоначальном признании. Организация должна применить пункты 40-43 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) в отношении начального сальдо инвестиций, 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.
- С4 Если агрегирование всех активов и обязательств, которые ранее консолидировались на пропорциональной основе, приведет к отрицательной величине чистых активов, организация должна оценить, имеет ли она юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство в отношении отрицательной величины чистых активов, и, если да, организация должна признать соответствующее обязательство. Если организация приходит к заключению, что она не имеет юридического или обусловленного сложившейся практикой обязательства 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.
- С6 После первоначального признания предприятие отражает свои инвестиции в совместном предприятии с использованием метода долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

Совместная деятельность – переход от метода долевого участия к учету активов и обязательств

- С7 При переходе от метода долевого участия к учету активов и обязательств в отношении доли участия в совместной операции, 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 объект соглашений 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 совместной операции, включая гудвил, который мог быть частью балансовой стоимости инвестиций.
- С8 Организация должна определить свою долю участия в активах и обязательствах, связанных с совместной операцией, исходя из своих прав и обязательств в установленном соотношении в соответствии с договорным соглашением. Организация оценивает первоначальную балансовую стоимость активов и обязательств посредством разукрупнения балансовой стоимости инвестиций на начало непосредственно предшествующего периода, на основе информации, используемой организацией при применении метода долевого участия.
- С9 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 чистых инвестиций 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:
 - (а) быть засчитаны в счет любого гудвила, связанного с инвестициями, при этом оставшаяся разница корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода, если признанная величина чистых активов и обязательств, включая гудвил, выше, чем инвестиции (и любые другие статьи, которые входили в состав чистых инвестиций организации), признание которых было прекращено.
 - (b) корректировать нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода, если признанная величина чистых активов и обязательств, включая гудвил, ниже, чем инвестиции (и любые другие статьи, которые входили в состав чистых инвестиций организации), признание которых было прекращено.
- С10 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 их величин корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода.
- С11 Исключение при первоначальном признании, предусмотренное пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12, не применяется, если предприятие признает активы и обязательства, связанные с его долей участия в совместной операции.

Положения перехода к новому порядку учета в отдельной финансовой отчетности предприятия

- С12 Организация, которая в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 27 ранее отражала свою долю участия в совместной операции в отдельной финансовой отчетности как инвестицию по себестоимости или в соответствии с МСФО (IFRS) 9, должна:
 - (a) прекратить признание инвестиции и признать активы и обязательства в отношении своей доли участия в совместной операции на сумму, определенную в соответствии с пунктами С7-С9.
 - (b) представить сверку инвестиции, признание которой было прекращено, и признанных активов и обязательств, при этом оставшаяся разница корректирует нераспределенную прибыль на начало непосредственно предшествующего периода, представленного в отчетности.

Ссылка на «непосредственно предшествующий период»

С12А Несмотря на отсылку к «непосредственно предшествующему периоду» в пунктах С2—С12, 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.
- С12В 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.
- С13 Исключение при первоначальном признании, предусмотренное пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12, не применяется, если предприятие признает активы и обязательства, связанные с его долей участия в совместной операции, в своей отдельной финансовой отчетности в результате применения требований перехода к новому порядку учета в отношении совместных операций, упомянутых в пункте С12.

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

С14 Если предприятие 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».

Прекращение действия других МСФО

- С15 Настоящий стандарт заменяет собой следующие МСФО:
 - (a) МСФО (IAS) 31 "Участие в совместном предпринимательстве»; и
 - (b) Разъяснение ПКР (SIC) 13 «Совместно контролируемые предприятия немонетарные вклады участников совместного предпринимательства».