

Міжнародний стандарт фінансової звітності 11

Спільна діяльність

Мета

- 1 Мета цього МСФЗ – визначити принципи складання та подання фінансової звітності суб'єктів господарювання, які мають частки участі в діяльності, що спільно контролюється (тобто, у спільній діяльності).

Досягнення мети

- 2 Для досягнення мети, вказаної в параграфі 1, цей МСФЗ визначає *спільний контроль* та вимагає від суб'єкта господарювання, який є *стороною спільної діяльності*, визначити тип спільної діяльності, у якій він бере участь, шляхом оцінки своїх прав та обов'язків, та обліковувати такі права та обов'язки відповідно до визначеного типу спільної діяльності.

Сфера застосування

- 3 Цей МСФЗ застосовується усіма суб'єктами господарювання, які є сторонами спільної діяльності.

Спільна діяльність

- 4 Спільна діяльність – це діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.
- 5 Спільна діяльність має такі характеристики:
- а) сторони пов'язані контрактною угодою (див. параграфи Б2–Б4);
 - б) контрактна угода надає двом або декільком із вказаних вище сторін спільний контроль над діяльністю (див. параграфи 7–13).
- 6 Спільна діяльність – це або *спільна операція*, або *спільне підприємство*.

Спільний контроль

- 7 Спільний контроль – це узгоджений контрактом розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль.
- 8 Суб'єкт господарювання, який є стороною діяльності, має оцінити, чи передбачає контрактна угода між сторонами колективний контроль з боку всіх сторін або групи сторін. Всі сторони або група сторін контролюють діяльність колективно, якщо вони повинні діяти разом, щоб спрямовувати діяльність, яка суттєво впливає на результати діяльності за угодою (тобто на значущі види діяльності).
- 9 Якщо визначено, що всі сторони або група сторін здійснюють колективний контроль над діяльністю, то спільний контроль існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, які здійснюють колективний контроль.
- 10 У спільній діяльності жодна із сторін не контролює угоду одноосібно. Сторона, що має спільний контроль над діяльністю, може запобігти здійсненню контролю діяльності будь-якою з інших сторін або групою сторін.
- 11 Діяльність може бути спільною діяльністю навіть якщо не всі її сторони мають над нею спільний контроль. Цей МСФЗ розрізняє сторони, які мають спільний контроль над спільною діяльністю (*спільні оператори* або *учасники спільного підприємства*), та сторони, які беруть участь у спільній діяльності, але не мають спільного контролю над нею.
- 12 Коли суб'єкт господарювання оцінюватиме, чи мають всі сторони або група сторін спільний контроль над діяльністю, йому необхідно буде застосовувати судження. Суб'єкт господарювання має зробити таку оцінку, враховуючи всі факти та обставини (див. параграфи Б5–Б11).
- 13 Якщо факти та обставини зміняться, суб'єкт господарювання має повторно оцінити, чи продовжує він мати спільний контроль над діяльністю.

Типи спільної діяльності

- 14 Суб'єкт господарювання має визначити тип спільної діяльності, у якій він бере участь. Класифікація спільної діяльності як спільної операції або спільного підприємства залежить від прав та обов'язків сторін такої діяльності.
- 15 Спільна операція – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю. Такі сторони називаються *спільними операторами*.

- 16** Спільне підприємство – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на чисті активи такої діяльності. Такі сторони називаються учасниками спільного підприємства.
- 17** Оцінюючи, чи є спільна діяльність спільною операцією або спільним підприємством, суб'єкт господарювання застосовує судження. Суб'єкт господарювання визначає тип спільної діяльності, у якій він бере участь, розглядаючи свої права та обов'язки, що виникають у зв'язку з такою діяльністю. Суб'єкт господарювання оцінює свої права та обов'язки, розглядаючи структуру та організаційно-правову форму діяльності, умови, погоджені сторонами в рамках контрактної угоди, та (якщо це доречно) інші факти й обставини (див. параграфи Б12–Б33).
- 18** Іноді сторони пов'язані рамковою угодою, яка визначає загальні контрактні умови здійснення одного або кількох видів діяльності. Рамкова угода може передбачати укладення сторонами різних угод про спільну діяльність для здійснення конкретних видів діяльності які становлять частину рамкової угоди. Навіть якщо ці різні угоди про спільну діяльність пов'язані з однією рамковою угодою, вони можуть відрізнятися за типом, якщо відрізняються права та обов'язки сторін, що виникають при здійсненні різних видів діяльності, визначених у рамковій угоді. Тому спільні операції та спільні підприємства можуть співіснувати, якщо сторони здійснюють різні види діяльності, що становлять частину однієї й тієї ж рамкової угоди.
- 19** Якщо факти та обставини змінюються, суб'єкт господарювання має повторно оцінити, чи не змінився тип спільної діяльності, у якій він бере участь.

Фінансова звітність сторін спільної діяльності

Спільні операції

- 20** У зв'язку зі своєю часткою участі у спільній операції, спільний оператор визнає:
- а) свої активи, у тому числі свою частку будь-яких активів, утримуваних спільно;
 - б) свої зобов'язання, у тому числі свою частку будь-яких зобов'язань, понесених спільно;
 - в) свій дохід від продажу своєї частки продукції, виготовленої в рамках виконання спільної операції;
 - г) свою частку доходу від реалізації продукції спільною операцією; та
 - ґ) свої витрати, в тому числі свою частку будь-яких витрат, понесених спільно.
- 21** Спільний оператор обліковує активи, зобов'язання, доходи та витрати, пов'язані з його часткою участі у спільній операції, відповідно до МСФЗ, що застосовуються до конкретних активів, зобов'язань, доходів та витрат.
- 22** Порядок обліку транзакцій, таких як продаж, внесок або придбання активів між суб'єктом господарювання та спільною операцією, у якій він є спільним оператором, визначено в параграфах Б34–Б37.
- 23** Сторона, яка бере участь у спільній операції, але не має спільного контролю над нею, також обліковує свою частку участі в діяльності відповідно до параграфів 20–22, якщо така сторона має права на активи та обов'язки щодо зобов'язань, пов'язані зі спільною операцією. Якщо сторона, яка бере участь у спільній операції, але не має спільного контролю над нею, також не має прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних зі спільною операцією, то така сторона обліковує свою частку участі у спільній операції відповідно до МСФЗ, що застосовуються до такої частки участі.

Спільні підприємства

- 24** Учасник спільного підприємства визнає свою частку участі у спільному підприємстві як інвестицію та обліковує таку інвестицію за методом участі в капіталі відповідно до МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”, окрім випадків, коли суб'єкт господарювання звільнений від застосування методу участі у капіталі, як визначено у цьому стандарті.
- 25** Сторона, яка бере участь у спільному підприємстві, але не має спільного контролю над ним, обліковує свою частку участі у цій діяльності відповідно до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”, окрім випадків, коли вона має суттєвий вплив на спільне підприємство, і в такому випадку вона обліковує свою частку відповідно до МСБО 28 (зміненого у 2011 р.).

Окрема фінансова звітність

- 26** У своїй окремій фінансовій звітності спільний оператор або учасник спільного підприємства обліковує свою частку участі у:
- а) спільній операції відповідно до параграфів 20–22;
 - б) спільному підприємстві відповідно до параграфа 10 МСБО 27 “Окрема фінансова звітність”.
- 27** У своїй окремій фінансовій звітності сторона, яка бере участь у спільній діяльності, але не має над нею спільного контролю, обліковує свою частку участі у:
- а) спільній операції відповідно до параграфа 23;

- б) у спільному підприємстві відповідно до МСФЗ 9, окрім випадків, коли суб'єкт господарювання має суттєвий вплив на спільне підприємство, і в такому випадку він застосовує параграф 10 МСБО 27 (зміненого у 2011 р.).

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невіддільною частиною цього МСФЗ.

спільна діяльність (joint arrangement)	Діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.
спільний контроль (joint control)	Узгоджений контрактом розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль.
спільна операція (joint operation)	Спільна діяльність , яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю.
спільний оператор (joint operator)	Сторона спільної операції , яка має спільний контроль над такою спільною операцією.
спільне підприємство (joint venture)	Спільна діяльність , яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, права на чисті активи такої діяльності.
учасник спільного підприємства (joint venturer)	Сторона спільного підприємства , яка має спільний контроль над таким спільним підприємством.
сторона спільної діяльності (party to a joint arrangement)	Суб'єкт господарювання, який бере участь у спільній діяльності , незалежно від того, чи має цей суб'єкт господарювання спільний контроль над такою діяльністю.
окреме утворення (separate vehicle)	Окремо ідентифікована фінансова структура, в тому числі окремі юридичні особи або суб'єкти господарювання, визнані за статутом, незалежно від того, чи мають такі суб'єкти господарювання статус юридичної особи.

Терміни, перелічені далі, визначені в МСБО 27 (зміненому у 2011 р.), МСБО 28 (зміненому у 2011 р.) або МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність” та вживаються у цьому МСФЗ у значеннях, вказаних у цих МСФЗ:

- контроль об'єкта інвестування
- метод участі у капіталі
- владні повноваження
- права захисту інтересів інвесторів
- значущі види діяльності
- окрема фінансова звітність
- суттєвий вплив.

Додаток Б

Керівництво із застосування

Цей додаток є невіддільною частиною МСФЗ. Він описує застосування параграфів 1–27 і має таку саму силу, що й інші частини цього МСФЗ.

- Б1 Приклади, наведені у цьому додатку, описують гіпотетичні ситуації. Хоча окремі аспекти прикладів можуть бути присутніми у реальних фактичних ситуаціях, при застосуванні МСФЗ 11 необхідно оцінювати всі доречні факти та обставини кожної конкретної фактичної ситуації.

Спільна діяльність

Контрактна угода (параграф 5)

- Б2 Наявність контрактних угод може бути підтверджена різними способами. Контрактні угоди, які мають правове забезпечення, часто, але не завжди, оформлюють письмово, як правило, у формі договору або документально оформлених обговорень між сторонами. Встановлені в законодавчому порядку механізми також можуть створювати угоди, які мають правове забезпечення, – або самі по собі, або у комбінації з договорами між сторонами.
- Б3 Якщо спільна діяльність структурована з використанням *окремого утворення* (див. параграфи Б19–Б33), то контрактна угода або деякі її аспекти у певних випадках будуть включені у статут, регламент або внутрішні положення такого окремого утворення.
- Б4 Контрактна угода визначає умови, на яких сторони беруть участь у діяльності, що є предметом угоди. Контрактна угода, як правило, визначає такі питання як:
- а) мета, діяльність та тривалість спільної діяльності;
 - б) порядок призначення членів ради директорів або еквівалентного органу управління спільною діяльністю;
 - в) процес прийняття рішень: питання, що вимагають рішень сторін, права голосу сторін та необхідний рівень підтримки таких питань. Процес прийняття рішень, відображений у контрактній угоді, встановлює спільний контроль над діяльністю (див. параграфи Б5–Б11);
 - г) внески в капітал та інші внески сторін;
 - г) порядок розподілу сторонами активів, зобов'язань, доходів, витрат або прибутків чи збитків, пов'язаних зі спільною діяльністю.

Спільний контроль (параграфи 7–13)

- Б5 Визначаючи, чи має суб'єкт господарювання спільний контроль над діяльністю, суб'єкт господарювання оцінює, перш за все, чи здійснюється контроль над діяльністю усіма сторонами чи групою сторін. МСФЗ 10 визначає поняття «контроль» і повинен застосовуватись при визначенні, чи всі сторони, чи група сторін зазнають ризику, або мають права на отримання змінних прибутків від своєї участі в діяльності, а також мають можливість впливати на такі прибутки внаслідок реалізації своїх владних повноважень щодо цієї діяльності. Якщо всі сторони, або група сторін, розглянуті колективно, здатні управляти діяльністю, яка суттєво впливає на дохід від діяльності (тобто значущих видів діяльності), такі сторони колективно контролюють діяльність.
- Б6 Зробивши висновок про те, що всі сторони, або група сторін, колективно контролюють діяльність, суб'єкт господарювання оцінює, чи має він спільний контроль над діяльністю. Спільний контроль існує лише тоді, коли рішення стосовно значущих видів діяльності вимагають одностайної згоди сторін, які колективно контролюють діяльність. Оцінка того, ким контролюється діяльність – усіма сторонами, групою сторін, або лише однією з її сторін – може потребувати застосування судження.
- Б7 Іноді процес прийняття рішень, узгоджений сторонами у їхній контрактній угоді, неявно призводить до спільного контролю. Наприклад, припустимо, що дві сторони уклали угоду про діяльність, у якій кожний має 50 відсотків прав голосу, і контрактна угода між ними визначає, що для прийняття рішення стосовно значущих видів діяльності необхідний щонайменше 51 відсоток прав голосу. У такому випадку сторони неявно погодилися на те, що вони мають спільний контроль над діяльністю, оскільки рішення стосовно значущих видів діяльності не можуть бути прийняті без згоди обох сторін.
- Б8 За інших обставин контрактна угода встановлює вимогу щодо мінімальної частки прав голосу, необхідної для прийняття рішень стосовно значущих видів діяльності. Якщо такої мінімально необхідної частки прав голосу можна досягти більш ніж однією комбінацією сторін, що діють разом, така діяльність не є спільною діяльністю, окрім випадків, коли контрактна угода визначає, одностайна згода яких конкретно сторін (або комбінації сторін) необхідна для прийняття рішень стосовно значущих видів діяльності.

Приклади застосування

Приклад 1

Припустимо, що три сторони уклали угоду про діяльність: А має 50 відсотків прав голосу у діяльності, Б має 30 відсотків, а В має 20 відсотків. Контрактна угода між А, Б та В визначає, що принаймні 75 відсотків прав голосу необхідні для прийняття рішення стосовно значущих видів діяльності за угодою. Навіть при тому, що А може блокувати будь-яке рішення, він не контролює діяльність, оскільки йому необхідна згода Б. Умови їхньої контрактної угоди, які вимагають щонайменше 75 відсотків прав голосу для прийняття рішень стосовно значущих видів діяльності, означають, що А та Б мають спільний контроль над діяльністю, оскільки рішення стосовно значущих видів діяльності за угодою не можуть бути прийняті без згоди А та Б.

Приклад 2

Припустимо, що угода про діяльність має три сторони: А має 50 відсотків прав голосу, а Б та В мають по 25 відсотків кожний. Контрактна угода між А, Б та В визначає, що необхідно щонайменше 75 відсотків прав голосу, щоб прийняти рішення стосовно значущих видів діяльності за угодою. Навіть при тому, що А може блокувати будь-яке рішення, він не контролює діяльність, оскільки йому необхідна згода або Б, або В. У цьому прикладі А, Б та В колективно контролюють діяльність. Проте існує більше ніж одна комбінація сторін, які можуть погодитися досягти 75 відсотків прав голосу (тобто або А та Б, або А та В). У такій ситуації, щоби бути спільною діяльністю, контрактна угода між сторонами має визначити, яка саме комбінація сторін необхідна для одностайного погодження рішень стосовно значущих видів діяльності за угодою.

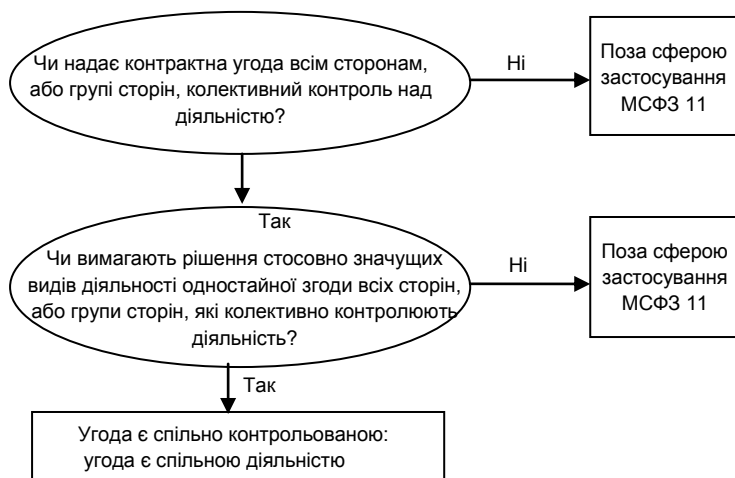
Приклад 3

Припустимо, що укладена угода про діяльність, у якій А та Б мають по 35 відсотків прав голосу, а решта 30 відсотків широко розпорошені. Рішення стосовно значущих видів діяльності вимагають ухвалення більшістю прав голосу. А та Б мають спільний контроль над діяльністю лише якщо контрактна угода визначає, що рішення стосовно значущих видів діяльності за угодою вимагають згоди і А, і Б.

Б9

Вимога одностайної згоди означає, що будь-яка сторона, яка здійснює спільний контроль над діяльністю, може перешкодити будь-якій іншій стороні, або групі сторін, приймати одноосібні рішення (стосовно значущих видів діяльності) без її згоди. Якщо вимога одностайної згоди стосується лише рішень, що дають стороні права захисту інтересів інвесторів, а не рішень щодо значущих видів діяльності за угодою, така сторона не є стороною, що має спільний контроль над діяльністю.

Оцінка спільного контролю



- Б10 Контрактна угода може містити положення про вирішення спірних питань, як, наприклад, про арбітраж. Ці положення можуть дозволяти приймати рішення за відсутності одностайної згоди серед сторін, які мають спільний контроль. Існування таких положень не є перешкодою для того, щоб угода вважалася спільно контрольованою і, отже, щоб вона була спільною діяльністю.
- Б11 Якщо діяльність не належить до сфери застосування МСФЗ 11, то суб'єкт господарювання обліковує свою частку участі у такій діяльності згідно з відповідним МСФЗ, таким як МСФЗ 10, МСБО 28 (зміненим у 2011 р.) або МСФЗ 9.

Типи спільної діяльності (параграфи 14–19)

- Б12 Спільна діяльність здійснюється для досягнення різних цілей (наприклад, як спосіб розділити витрати та ризики між сторонами, або як спосіб надати сторонам доступ до нових технологій або нових ринків), і з використанням різних структур та організаційно-правових форм.
- Б13 Деякі види діяльності не потребують, щоб операції, які є предметом угоди про діяльність, здійснювались в рамках окремого утворення. Однак, інші види діяльності передбачають створення окремого утворення.
- Б14 Класифікація спільної діяльності, проведення якої вимагає цей МСФЗ, залежить від прав та обов'язків сторін, що виникають у зв'язку з такою діяльністю за нормального ходу бізнесу. Цей МСФЗ класифікує спільну діяльність або як спільні операції, або як спільні підприємства. Якщо суб'єкт господарювання має права на активи та обов'язки щодо зобов'язань, пов'язані з діяльністю, то діяльність є спільною операцією. Якщо суб'єкт господарювання має права на чисті активи діяльності, то діяльність є спільним підприємством. В параграфах Б16–Б33 визначено, яку оцінку виконує суб'єкт господарювання, щоб визначити, чи має він частку участі у спільній операції чи у спільному підприємстві.

Класифікація спільної діяльності

- Б15 Як вказано в параграфі Б14, класифікація спільної діяльності вимагає від сторін оцінити їхні права та обов'язки, що виникають у зв'язку з діяльністю. Здійснюючи таку оцінку, суб'єкт господарювання має розглянути таке:
- а) структуру спільної діяльності (див. параграфи Б16–Б21);
 - б) якщо спільна діяльність структурована з використанням окремого утворення:
 - (i) організаційно-правову форму окремого утворення (див. параграфи Б22–Б24);
 - (ii) умови контрактної угоди (див. параграфи Б25–Б28); та
 - (iii) якщо доречно, інші факти та обставини (див. параграфи Б29–Б33).

Структура спільної діяльності

Спільна діяльність, не структурована з використанням окремого утворення

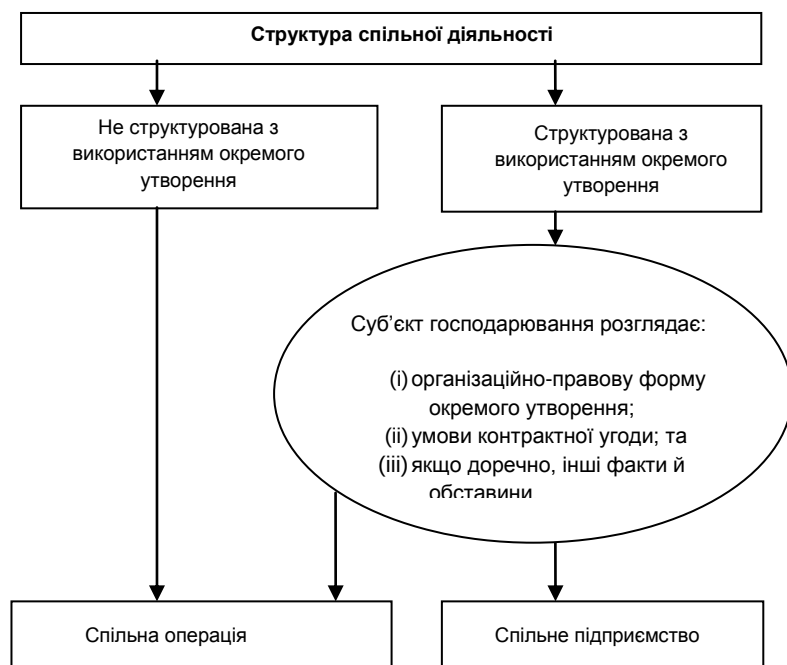
- Б16 Спільна діяльність, яка не структурована з використанням окремого утворення, – це спільна операція. У таких випадках контрактна угода встановлює права сторін на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язані з діяльністю, а також права сторін на відповідні доходи та обов'язки щодо відповідних витрат.
- Б17 Контрактна угода часто описує природу діяльності, що є предметом цієї угоди, та наміри щодо способу спільного здійснення сторонами такої діяльності. Наприклад, сторони спільної діяльності можуть погодитися виробляти разом продукт, причому кожна із сторін є відповідальною за конкретне завдання і кожна користується своїми власними активами та несе свої власні зобов'язання. Контрактна угода може також визначати, як будуть розподілятися між сторонами спільні для них доходи та витрати. У такому випадку кожний спільний оператор визнає у своїй фінансовій звітності активи та зобов'язання, використані для виконання конкретного завдання, та визнає свою частку доходів та витрат відповідно до контрактної угоди.
- Б18 В інших випадках сторони спільної діяльності можуть погодитися, наприклад, разом володіти та управляти певним активом. У такому випадку контрактна угода встановлює права сторін на актив, управління яким здійснюється спільно, та порядок розподілу між сторонами продукції або доходу від цього активу, а також операційних витрат. Кожний спільний оператор обліковує свою частку спільного активу та свою узгоджену частку будь-яких зобов'язань, а також визнає свою частку продукції, доходів та витрат відповідно до контрактної угоди.

Спільна діяльність, структурована з використанням окремого утворення

- Б19 Спільна діяльність, активи та зобов'язання якої утримуються в рамках окремого утворення, може бути або спільним підприємством, або спільною операцією.
- Б20 Класифікація сторони як спільного оператора або як учасника спільного підприємства, залежить від пов'язаних з діяльністю прав сторони на активи та обов'язків щодо зобов'язань, які утримуються в рамках окремого утворення.
- Б21 Як вказано у параграфі Б15, якщо сторони структурували спільну діяльність з використанням окремого утворення, то сторонам необхідно оцінити, чи надають їм організаційно-правова форма такого окремого утворення, умови контрактної угоди та, якщо доречно, інші факти й обставини:

- а) права на активи та обов'язки щодо зобов'язань, пов'язані з діяльністю (тобто угода є спільною операцією); або
- б) права на чисті активи діяльності (тобто угода є спільним підприємством).

Класифікація спільної діяльності: оцінка прав сторін та їх обов'язків, що виникають у зв'язку з діяльністю



Організаційно-правова форма окремого утворення

- Б22 Організаційно-правова форма окремого утворення є доречною для визначення типу спільної діяльності. Організаційно-правова форма допомагає при первісному оцінюванні прав сторін на активи та їхніх обов'язків стосовно зобов'язань, утримуваних в рамках окремого утворення, а саме – чи мають сторони частки участі в активах, утримуваних в рамках окремого утворення, та чи несуть вони відповідальність за зобов'язаннями, утримуваними в рамках окремого утворення.
- Б23 Наприклад, сторони можуть здійснювати спільну діяльність з використанням окремого утворення, організаційно-правова форма якого потребує розгляду такого окремого утворення як самостійного суб'єкта (тобто активи та зобов'язання, утримувані в рамках окремого утворення, є активами та зобов'язаннями такого окремого утворення, а не активами та зобов'язаннями сторін). У такому випадку оцінка прав та обов'язків сторін, зумовлених організаційно-правовою формою окремого утворення, вказує на те, що діяльність є спільним підприємством. Проте умови, погоджені сторонами у їхній контрактній угоді (див. параграфи Б25–Б28) та, якщо доречно, інші факти й обставини (див. параграфи Б29–Б33) можуть мати більшу вагу, аніж оцінка прав та обов'язків сторін, зумовлених організаційно-правовою формою окремого утворення.
- Б24 Оцінка прав та обов'язків сторін, зумовлених організаційно-правовою формою окремого утворення, є достатньою для формування висновку про те, що діяльність є спільною операцією лише якщо сторони здійснюють спільну діяльність з використанням окремого утворення, організаційно-правова форма якого не передбачає розмежування між сторонами та окремим утворенням (тобто активи та зобов'язання, утримувані в рамках окремого утворення, є активами та зобов'язаннями сторін).

Оцінювання умов контрактної угоди

- Б25 В багатьох випадках права та обов'язки, погоджені сторонами у їхніх контрактних угодах, узгоджуються з правами та обов'язками сторін, зумовлених організаційно-правовою формою окремого утворення, яке використовується для ведення діяльності, або не суперечать їм.
- Б26 В інших випадках сторони використовують контрактну угоду для того, щоб скасувати або змінити права й обов'язки, що зумовлені організаційно-правовою формою окремого утворення, яке використовується для ведення діяльності.

Приклад застосування

Приклад 4

Припустимо, що дві сторони ведуть спільну діяльність з використанням суб'єкта господарювання, зареєстрованого як юридична особа. Кожна сторона має частку власності у зареєстрованому суб'єкті господарювання в розмірі 50 відсотків. Офіційна реєстрація уможливіє відокремлення суб'єкта господарювання від його власників і, як наслідок, активи та зобов'язання, утримвані суб'єктом господарювання, є активами та зобов'язаннями зареєстрованого суб'єкта господарювання. У такому випадку оцінка прав та обов'язків сторін, зумовлених юридично-правовою формою окремого утворення, вказує на те, що сторони мають права на чисті активи діяльності.

Проте сторони змінюють характеристики зареєстрованого суб'єкта господарювання за допомогою контрактної угоди таким чином, що кожна сторона має частку участі в активах зареєстрованого суб'єкта господарювання і кожна несе відповідальність за зобов'язаннями зареєстрованого суб'єкта господарювання у зазначеній пропорції. Внаслідок таких контрактних змін характеристик зареєстрованого суб'єкта господарювання, діяльність може стати спільною операцією.

- Б27 У таблиці далі наведено порівняння типових умов контрактних угод для сторін спільної операції та типових умов контрактних угод для сторін спільного підприємства. Приклади умов контрактних угод, наведені у таблиці далі, не є вичерпними.

Оцінювання умов контрактної угоди		
	Спільна операція	Спільне підприємство
Умови контрактної угоди	Контрактна угода надає сторонам спільної діяльності права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язані з діяльністю.	Контрактна угода надає сторонам спільної діяльності права на чисті активи діяльності (тобто окреме утворення, а не сторони, має права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю).
Права на активи	Контрактна угода встановлює, що сторони спільної діяльності поділяють всі типи прав (наприклад, права володіння, користування або право власності) щодо активів, пов'язаних з діяльністю, у визначеній пропорції (наприклад, у пропорції до частки участі сторін у діяльності, або у пропорції до обсягу робіт в рамках діяльності, що відноситься безпосередньо до відповідних сторін).	Контрактна угода встановлює, що активи, внесені у діяльність або у подальшому придбані в рамках спільної діяльності, – це активи, що належать діяльності (як суб'єктові). Сторони не мають прав (наприклад, прав володіння, користування або права власності) щодо активів діяльності.
Обов'язки щодо зобов'язань	Контрактна угода встановлює, що сторони спільної діяльності поділяють всі зобов'язання, обов'язки, видатки та витрати у визначеній пропорції (наприклад, у пропорції до часток участі сторін у діяльності, або у пропорції до обсягу робіт в рамках діяльності, що відноситься безпосередньо до відповідних сторін).	Контрактна угода встановлює, що спільна діяльність (як суб'єкт) несе відповідальність за свої борги та обов'язки.
	Контрактна угода встановлює, що сторони спільної діяльності несуть відповідальність за позовами третіх сторін.	Контрактна угода встановлює, що сторони спільної діяльності несуть відповідальність перед діяльністю (як суб'єктом) лише в обсязі своїх відповідних інвестицій у діяльність та/або своїх відповідних зобов'язань внести будь-який несплачений або додатковий капітал у діяльність (як суб'єкт).
Доходи, витрати, прибуток або збиток	Контрактна угода встановлює розподіл доходів та витрат на основі відносних показників діяльності кожної із сторін спільної діяльності. Наприклад, контрактна угода може встановлювати, що доходи та витрати розподіляються на основі часток використання кожною із сторін загальних потужностей заводу, який експлуатується спільно, що може не відповідати їхнім часткам участі у спільній діяльності. В інших випадках сторони можуть погодитися розподіляти прибуток або збиток, пов'язаний з діяльністю, на основі визначеної пропорції, скажімо, на основі частки участі сторін в діяльності. Це не завадить діяльності бути класифікованою як спільна операція, якщо сторони мають права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язані з діяльністю.	Контрактна угода встановлює частку кожної сторони у прибутку або збитку, пов'язаному з діяльністю за угодою.

Гарантії	Від сторін спільної діяльності часто вимагають надати гарантії третім сторонам, які, наприклад, отримують послугу від спільної діяльності (як від суб'єкта) або забезпечують фінансування спільної діяльності. Надання таких гарантій, або зобов'язання сторін надати їх, саме по собі, не визначає, що спільна діяльність є спільною операцією. Характеристика, яка визначає класифікацію спільної діяльності як спільної операції чи спільного підприємства, – це те, чи мають сторони обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю (для деяких з них сторони могли надати або не надати гарантії).
-----------------	--

- Б28 Якщо контрактна угода визначає, що сторони мають права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю, то вони є сторонами спільної операції, і щоб класифікувати спільну діяльність, їм не потрібно розглядати інші факти й обставини (параграфи Б29–Б33).

Оцінка інших фактів й обставин

- Б29 Якщо умови контрактної угоди не визначають, що сторони мають права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю, то сторонам слід розглянути інші факти й обставини, щоб оцінити, чи є така діяльність спільною операцією чи спільним підприємством.
- Б30 Спільна діяльність може бути структурована з використанням окремого утворення, організаційно-правова форма якого передбачає відокремлення сторін та такого окремого утворення. Контрактні умови, узгоджені сторонами, можуть не визначати права сторін на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, однак розгляд інших фактів й обставин може привести до того, що така діяльність буде класифікуватися як спільна операція. Це буде мати місце у тому випадку, коли інші факти й обставини надають сторонам права на активи та покладають на них обов'язки щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю.
- Б31 Якщо операції в рамках діяльності спрямовані головним чином на те, щоб забезпечувати надання сторонам виготовленої продукції, це свідчить про те, що сторони мають права на практично всі економічні вигоди від активів діяльності. Сторони такої діяльності часто забезпечують собі доступ до продукції, виготовленої в рамках діяльності, шляхом заборони реалізації такої продукції третім сторонам.
- Б32 Наслідком того, що діяльність має таку структуру організації та мету, є те, що зобов'язання, понесені діяльністю, по суті, задовольняються грошовими потоками, отримуваними від сторін завдяки придбанням ними виготовленої продукції. Якщо сторони – це, по суті, єдине джерело грошових потоків, що сприяють безперервній діяльності, то це вказує на те, що сторони мають обов'язки щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю.

Приклад застосування

Приклад 5

Припустимо, що дві сторони структурують спільну діяльність з використанням суб'єкта господарювання, зареєстрованого як юридична особа (суб'єкт господарювання В), у якому кожна сторона має частку власності у розмірі 50 відсотків. Мета діяльності – виробляти матеріали, необхідні сторонам для їхніх власних, індивідуальних процесів виробництва. Діяльність забезпечує використання сторонами виробничого об'єкту, який виготовляє матеріали у кількості та відповідно до якісних характеристик, встановлених сторонами.

Організаційно-правова форма суб'єкта господарювання В (зареєстрована юридична особа), завдяки якому здійснюється діяльність, спершу вказує на те, що активи та зобов'язання, утримувані суб'єктом господарювання В, – це активи та зобов'язання суб'єкта господарювання В. У контрактній угоді між сторонами не вказано, що сторони мають права на активи або обов'язки стосовно зобов'язань суб'єкта господарювання В. Відповідно, організаційно-правова форма суб'єкта господарювання В та умови контрактної угоди вказують на те, що діяльність є спільним підприємством.

Проте сторони також розглядають такі аспекти угоди:

- Сторони погодилися придбати весь обсяг продукції, виготовлений суб'єктом господарювання В, у пропорції 50:50. Суб'єкт господарювання В не може продати ніяку частину виготовленої продукції третім сторонам, якщо це не буде ухвалено двома сторонами діяльності. Оскільки мета угоди – забезпечити сторони необхідною їм продукцією, такі продажі третім сторонам, за очікуванням, будуть нетиповими та несуттєвими.
- Ціна продукції, проданої сторонам, встановлюється обома сторонами на рівні, який має покрити собівартість виробництва та адміністративні витрати, понесені суб'єктом господарювання В. На основі цієї операційної моделі передбачається, що діяльність буде проводитися на рівні беззбитковості.

Виходячи з наведених вище фактів, наступні факти й обставини є значущими:

- Зобов'язання сторін купувати весь обсяг продукції, виготовленої суб'єктом господарювання В, відображає виключну залежність суб'єкта господарювання В від сторін щодо генерування грошових потоків і, отже, сторони мають обов'язок фінансувати погашення зобов'язань суб'єкта господарювання В.
- Той факт, що сторони мають права на весь обсяг продукції, виготовлений суб'єктом господарювання В, означає, що сторони споживають, а отже, мають права на всі економічні вигоди від активів суб'єкта господарювання В.

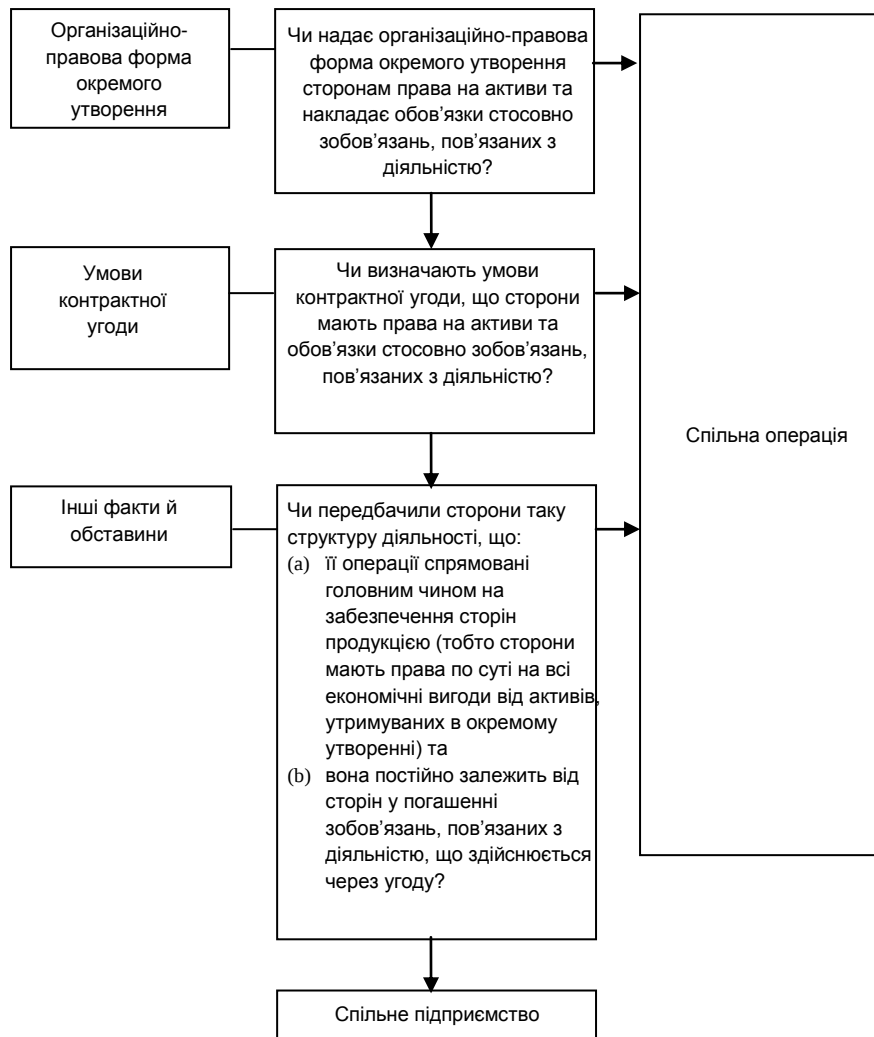
Ці факти й обставини вказують на те, що діяльність є спільною операцією. Висновок щодо класифікації спільної діяльності за таких обставин не змінився б, якби сторони, замість того, щоб використовувати свої частки придбаної продукції у власному подальшому виробничому процесі, продавали б такі частки продукції третім сторонам.

Якби сторони змінили умови контрактної угоди так, щоб діяльність могла продавати виготовлену продукцію третім сторонам, це привело б до того, що суб'єкт господарювання В взяв би на себе ризик попиту, ризик запасів та кредитний ризик. За цим сценарієм, така зміна фактів й обставин вимагала б переоцінки класифікації спільної діяльності. Такі факти й обставини вказували б на те, що діяльність є спільним підприємством.

Б33

Наведена далі діаграма відображає оцінку, яку виконує суб'єкт господарювання, щоб класифікувати діяльність у тих випадках, коли спільна діяльність структурована з використанням окремого утворення:

Класифікація спільної діяльності, структурованої з використанням окремого утворення



Фінансова звітність сторін спільної діяльності (параграф 22)

Облік продажів або внесків активів у спільну операцію

- Б34 Якщо суб'єкт господарювання здійснює транзакцію зі спільною операцією (як суб'єктом), у якій він є спільним оператором, як, наприклад, продаж або внесок активів, то він здійснює транзакцію з іншими сторонами спільної операції і, відповідно, спільний оператор має визнавати прибутки або збитки від такої транзакції лише в межах часток участі інших сторін у спільній операції.
- Б35 Якщо такі транзакції свідчать про зменшення чистої вартості реалізації активів, які будуть продані або внесені у спільну операцію, або наявність збитку від зменшення корисності таких активів, то такі збитки мають бути повністю визнані спільним оператором.

Облік придбання активів у спільної операції

- Б36 Якщо суб'єкт господарювання здійснює транзакцію зі спільною операцією (як суб'єктом), у якій він є спільним оператором, таку, наприклад, як придбання активів, то він не повинен визнавати свою частку прибутку або збитку до того часу, коли він перепродає відповідні активи третій стороні.
- Б37 Якщо такі транзакції свідчать про зменшення чистої вартості реалізації активів, що будуть придбані, або про наявність збитку від зменшення корисності таких активів, то спільний оператор визнає свою частку таких збитків.

Додаток В

Дата набрання чинності, перехід та вилучення інших МСФЗ

Цей додаток є невіддільною частиною МСФЗ і має таку саму силу, що й інші частини МСФЗ.

Дата набрання чинності

- B1 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ для річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до вказаної дати, то він розкриває цей факт і одночасно застосовує МСФЗ 10, МСФЗ 12 *“Розкриття часток участі в інших суб'єктах господарювання”*, МСБО 27 (змінений у 2011 р.) та МСБО 28 (змінений у 2011 р.).
- B1A Документ *“Консолідована фінансова звітність, спільна діяльність та розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання: настанови щодо переходу”* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 11 та МСФЗ 12), виданий в червні 2012 р., змінив параграфи B2–B5, B7–B10 та додав параграфи B15 та B12A–B12B. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 11 до більш раннього періоду, то він застосовує ці зміни до такого більш раннього періоду.

Перехід

- B1B Незважаючи на вимоги параграфа 28 МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*, коли цей МСФЗ застосовується вперше, то суб'єкт господарювання має подавати лише кількісну інформацію, якої вимагає параграф 28д) МСБО 8 для річного періоду, що безпосередньо передує першому річному періоду, до якого застосовується МСФЗ 11 (“період, що безпосередньо передує періоду першого застосування”). Суб'єкт господарювання може також подавати цю інформацію для поточного періоду або для більш ранніх порівняльних періодів, але таке подання не є обов'язковим.

Спільні підприємства – перехід від пропорційної консолідації до методу участі в капіталі

- B2 Коли суб'єкт господарювання переходить від пропорційної консолідації до методу участі в капіталі, то він визнає свою інвестицію у спільному підприємстві станом на початок безпосередньо періоду, що безпосередньо попереднього періоду.
- B3 Суб'єкт господарювання застосовує параграфи 40–43 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.) до залишку інвестиції на початок періоду, щоб оцінити, чи зменшилась корисність інвестиції, та визнає будь-який збиток від зменшення корисності шляхом коригування нерозподіленого прибутку на початок безпосередньо попереднього періоду.
- B4 Якщо суб'єкт господарювання робить висновок, що він не має юридичних або конструктивних зобов'язань у зв'язку з від'ємними чистими активами, то він не визнає відповідного зобов'язання, а коригує нерозподілений прибуток на початок безпосередньо попереднього періоду. Суб'єкт господарювання розкриває цей факт, а також суму своєї частки кумулятивних невизнаних збитків своїх спільних підприємств на початок безпосередньо попереднього періоду, та на дату, коли було вперше застосовано цей МСФЗ.
- B5 Суб'єкт господарювання розкриває, станом на початок безпосередньо попереднього періоду, розбивку активів та зобов'язань, які були загреговані у один рядок звітності, у якому вказано вартість інвестицій.
- B6 Після первісного визнання суб'єкт господарювання обліковує свою інвестицію у спільне підприємство за методом участі у капіталі відповідно до МСБО 28 (зміненого у 2011 р.).

Спільні операції – перехід від методу участі у капіталі до обліку активів та зобов'язань

- B7 Переходячи від методу участі в капіталі до обліку активів та зобов'язань стосовно своєї частки участі у спільній операції, суб'єкт господарювання на початку безпосередньо попереднього періоду припиняє визнання інвестиції, яка раніше обліковувалася за методом участі у капіталі, та будь-яких інших статей, що становили частину чистої інвестиції суб'єкта господарювання у діяльність, відповідно до параграфа 38 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.) і при цьому визнає свою частку кожного з активів та зобов'язань, що відносяться до його частки участі у спільній операції, в тому числі будь-який гудвіл, який, можливо, становив частину балансової вартості інвестиції.
- B8 Суб'єкт господарювання визначає свою частку участі в активах та зобов'язаннях, пов'язаних зі спільною операцією, на підставі своїх прав та обов'язків у визначеній пропорції відповідно до контрактної угоди. Суб'єкт господарювання оцінює первісну балансову вартість активів та зобов'язань, виділяючи їх з балансової вартості інвестиції на початок безпосередньо попереднього періоду на підставі інформації, використаної суб'єктом господарювання при застосуванні методу участі у капіталі.
- B9 Будь-яка різниця між інвестицією, яка раніше обліковувалася за методом участі у капіталі разом з іншими статтями, що становили частину чистої інвестиції суб'єкта господарювання у діяльність, відповідно до

параграфу 38 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.), та визнаною чистою сумою активів та зобов'язань, у тому числі гудвілу, має бути:

- а) згорнута проти будь-якого гудвілу, пов'язаного з інвестицією, з коригуванням будь-якої залишкової різниці проти нерозподіленого прибутку на початок безпосередньо попереднього періоду, якщо чиста вартість активів та зобов'язань, в тому числі будь-якого визнаного гудвілу, є більшою, ніж вартість інвестиції (та будь-яких інших статей, що становили частину чистої інвестиції суб'єкта господарювання), визнання якої припинено;
- б) скоригована проти нерозподіленого прибутку на початок безпосередньо попереднього періоду, якщо чиста вартість активів та зобов'язань, в тому числі будь-якого визнаного гудвілу, є нижчою, ніж вартість інвестиції (та будь-яких інших статей, що становили частину чистої інвестиції суб'єкта господарювання), визнання якої припинено.

B10 Суб'єкт господарювання, який переходить від методу участі в капіталі до обліку активів та зобов'язань, має надати зіставлення вартості інвестиції, визнання якої припинено, з сумами визнаних активів і зобов'язань, з розкриттям будь-якої залишкової різниці, скоригованої проти нерозподіленого прибутку, станом на початок безпосередньо попереднього періоду.

B11 Виняток з правил первісного визнання, зазначений у параграфах 15 та 24 МСБО 12, не застосовується, якщо суб'єкт господарювання визнає активи та зобов'язання, пов'язані з його часткою участі у спільній операції.

Перехідні положення в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання

B12 Суб'єкт господарювання, який відповідно до параграфу 10 МСБО 27, раніше обліковував у своїй окремій фінансовій звітності свою частку участі у спільній операції як інвестицію за собівартістю або відповідно до МСФЗ 9:

- а) припиняє визнання інвестиції та визнає активи та зобов'язання щодо його частки участі у спільній операції у сумах, визначених відповідно до параграфів В7–В9;
- б) надає зіставлення вартості інвестиції, визнання якої припинено, та сум визнаних активів і зобов'язань, з розкриттям будь-якої залишкової різниці, скоригованої проти нерозподіленого прибутку, на початок безпосередньо попереднього періоду.

Посилання на "безпосередньо попередній період"

B12A Незважаючи на посилання на "безпосередньо попередній період" в параграфах В2–В12, суб'єкт господарювання може також подавати скориговану порівняльну інформацію для будь-яких попередніх поданих періодів, але він не зобов'язаний цього робити. Якщо суб'єкт господарювання подає скориговану порівняльну інформацію для будь-яких попередніх періодів, то всі посилання на "безпосередньо попередній період" в параграфах В2–В12 слід читати як "найперший скоригований поданий порівняльний період".

B12B Якщо суб'єкт господарювання подає не скориговану порівняльну інформацію для будь-яких попередніх періодів, то він має чітко визначити інформацію, яка не є скоригованою, вказати, що вона підготовлена на іншій основі та пояснити таку основу.

B13 Виняток з правил первісного визнання, зазначений у параграфах 15 та 24 МСБО 12, не застосовується, якщо суб'єкт господарювання визнає у своїй окремій фінансовій звітності активи та зобов'язання, пов'язані з його часткою участі у спільній операції, внаслідок застосування перехідних положень для спільних операцій, про які йдеться у параграфі В12.

Посилання на МСФЗ 9

B14 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ, але ще не застосовує МСФЗ 9, то будь-які посилання на МСФЗ 9 слід читати як посилання на МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Вилучення інших МСФЗ

B15 Цей МСФЗ замінює такі МСФЗ:

- а) МСБО 31 "Частки участі у спільних підприємствах" та
- б) ПКТ-13 "Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: негрошові внески контролюючих учасників".