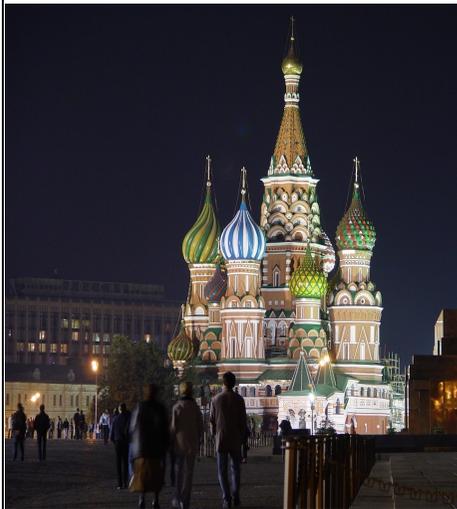


# ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ  
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



**МСФО (IFRS) 11 СОГЛАШЕНИЯ О СОВМЕСТНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВЕ**

**<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=70#tab3>**

**2012**

## УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankig.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27, 28 и 32 (на которые по-прежнему распространяется консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера рисках), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankig.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

### **Робин Джойс**

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ

Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Москва, Россия 2012г.

## УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ (1 миллион загрузок)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия. Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смит** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

**Робин Джойс**

Профессор кафедры

«Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»

Финансового Университета при Правительстве РФ, Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

**Авторы: Адель Валеев, модератор форума МСФО на bankir.ru, и Робин Джойс** Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

## МСФО (IFRS) 11 СОГЛАШЕНИЯ О СОВМЕСТНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВЕ

Дата вступления в силу: 1 января 2013.

## СОДЕРЖАНИЕ

<a href="#">Введение.....</a>	<a href="#">5</a>
<a href="#">Определения.....</a>	<a href="#">6</a>
<a href="#">Основные требования.....</a>	<a href="#">7</a>
<a href="#">Соглашения о совместном предпринимательстве.....</a>	<a href="#">8</a>
<a href="#">Совместный контроль.....</a>	<a href="#">9</a>
<a href="#">Виды соглашений о совместном предпринимательстве.....</a>	<a href="#">10</a>
<a href="#">Финансовая отчетность сторон по соглашению о совместном предпринимательстве.....</a>	<a href="#">10</a>
<a href="#">Вопросы для самоконтроля.....</a>	<a href="#">13</a>
<a href="#">Ответы на вопросы.....</a>	<a href="#">14</a>

## Введение

МСФО (IFRS) 11 "Соглашения о совместном предпринимательстве" устанавливает принципы в отношении финансовой отчетности сторон по таким соглашениям. МСФО (IFRS) 11 должен применяться всеми предприятиями, являющимися сторонами по соглашению о совместном предпринимательстве.

МСФО (IFRS) 11 заменяет собой МСФО ([IAS\) 31](#) и ПКИ ([SIC\) 13](#).

МСФО (IFRS) 11 устанавливает принципы, которые применяются для учета всех соглашений о совместном предпринимательстве.

**Требования к раскрытию** информации для сторон, участвующих в соглашении о совместном предпринимательстве, содержатся в **МСФО (IFRS) 12 "Раскрытие информации по инвестициям в прочие компании"**.

Пропорциональная консолидация более не разрешается.

#### **ПРИМЕР: СОВМЕСТНАЯ ОПЕРАЦИЯ И СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ**

Совместная операция: В некоторых странах группа нефтяных компаний совместно владеет нефтью, газом и трубопроводами. Они учитывают свои доли трубопровода как актив, а также ведут учет согласованной доли доходов (часть из которых может поступать от сторонних лиц).

Совместное предприятие: ТНК-ВР - крупнейшее в России нефтяное совместное предприятие, в котором два одноименных владельца владеют каждый по половине долей и должны согласовывать (единогласно) принятие основных решений.

## **Определения**

<b>соглашение о совместном предпринимательстве</b>	Соглашение, в котором две или более стороны имеют совместный контроль.
<b>совместный контроль</b>	Согласованное <u>договором</u> разделение контроля, которое имеет место только тогда, когда решения касательно соответствующей деятельности требуют <u>единогласного</u> одобрения сторон, разделяющих контроль.

<b>совместная операция</b>	Соглашение, по которому стороны, у которых есть совместный контроль, имеют права на активы и несут обязанности по обязательствам, относящимся к соглашению.
<b>участник совместной операции</b>	Сторона в совместной операции, имеющая совместный контроль над этой операций.
<b>совместное предприятие</b>	Соглашение, по которому стороны, у которых есть совместный контроль, имеют права на чистые активы, относящиеся к соглашению.
<b>участник совместного предприятия</b>	Сторона в совместном предприятии, имеющая совместный контроль над этим совместным предприятием.
<b>сторона по соглашению о совместном предпринимательстве</b>	Предприятие, которое участвует в соглашении о совместном предпринимательстве, <u>независимо от того, есть ли у этого предприятия совместный контроль по соглашению или нет.</u>
<b>отдельная компания</b>	Отдельно идентифицируемая финансовая структура, включающая отдельные юридические предприятия или предприятия, признанные законом, независимо от того, имеют ли такие предприятия форму юридического лица или нет.

Определения следующих терминов приводятся в **МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28 или МСФО (IFRS) 10**:

- контроль над объектом инвестиции
- метод долевого участия
- правомочие
- защитные права
- соответствующая деятельность
- отдельная финансовая отчетность
- существенное влияние.

## Основные требования

МСФО (IFRS) 11 должен применяться всеми предприятиями, которые являются сторонами по соглашению о совместном предпринимательстве. Соглашение о совместном предпринимательстве - это соглашение, в котором две или более стороны имеют совместный контроль.

МСФО (IFRS) 11 определяет совместный контроль как согласованное договором разделение контроля, которое имеет место только тогда, когда решения касательно соответствующей деятельности требуют единогласного одобрения сторон, разделяющих контроль.

МСФО (IFRS) 11 классифицирует соглашения о совместном предпринимательстве на два вида - **совместные операции и совместные предприятия**.

**Совместная операция** - соглашение, по которому стороны, у которых есть совместный контроль (участники совместной операции), имеют права на активы и несут обязанности по обязательствам, относящимся к соглашению.

**Совместное предприятие** - соглашение, по которому стороны, у которых есть совместный контроль (участники совместного предприятия), имеют права на чистые активы, относящиеся к соглашению.

Предприятие определяет вид соглашения о совместном предпринимательстве, в котором оно участвует, путем рассмотрения своих **прав и обязанностей**.

Это включает в себя рассмотрение:

-**структуры и правовой формы** соглашения,

-**договорных условий**, согласованных сторонами по соглашению, и, если это уместно,

-**других фактов и обстоятельств**.

МСФО (IFRS) 11 требует, чтобы **участник совместной операции** отражал и оценивал активы и обязательства, соответствующие доходы и расходы в соответствии с его долей участия в соглашении **согласно соответствующим МСФО**.

МСФО (IFRS) 11 требует, чтобы **участник совместного предприятия** отражал инвестицию и учитывал ее **по методу долевого участия** в соответствии с **МСФО (IAS) 28**, кроме случаев исключения для предприятия по освобождению от учета по долевого методу.

## **Соглашения о совместном предпринимательстве**

Соглашение о совместном предпринимательстве - соглашение, в котором две или более стороны имеют совместный контроль.

Соглашение о совместном предпринимательстве имеет следующие характеристики:

- (i) Стороны связаны договорным соглашением.
- (ii) Договорное соглашение предусматривает две или более стороны по соглашению, имеющие совместный контроль.

Соглашение о совместном предпринимательстве - это или совместная операция или совместное предприятие.

## **Совместный контроль**

Совместный контроль - согласованное договором разделение контроля, которое имеет место только тогда, когда решения касательно соответствующей деятельности требуют единогласного одобрения сторон, разделяющих контроль.

Предприятие, являющееся стороной по соглашению, должно оценить, дает ли договорное соглашение всем сторонам, или группе сторон, совместный контроль над соглашением. Все стороны, или группа сторон, контролируют соглашение совместно, когда они должны действовать вместе, чтобы руководить деятельностью, которая существенно влияет на поступления по соглашению.

Как уже прежде было определено, что все стороны, или группа сторон, контролируют соглашение совместно, совместный контроль существует, когда решению касательно соответствующей деятельности требуют **единогласного одобрения** сторон, которые совместно контролируют соглашение.

В совместном соглашении ни одна из сторон сама по себе не контролирует соглашение. Сторона, имеющая совместный контроль по соглашению, может не позволять любой другой из сторон, или группе сторон, контролировать соглашение. Соглашение может быть совместным, даже если не все стороны имеют совместный контроль над соглашением. МСФО (IFRS) 11 проводит различие между сторонами, имеющими совместный контроль над соглашением (участники совместной операции или участники совместного предприятия) и сторонами, которые участвуют в соглашении, но не имеют совместного контроля.

### **ПРИМЕР: УЧАСТНИКИ СОВМЕСТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

Тамара и Инна учредили СП для руководства отелем. Они являются участниками совместного предприятия и имеют совместный контроль по договору. По мере того, как они хотят расширяться, они находят Елену и Сергея, которые желают инвестировать в отель, но не хотят участвовать в управлении отелем. Елена и Сергей участвуют в совместном предприятии, но не имеют совместного контроля, даже несмотря на то, что у них есть доли в совместном предприятии.

Предприятие должно применить суждение для оценки того, имеют ли все стороны, или группа сторон, совместный контроль над соглашением. Если факты и обстоятельства меняются, предприятие должно пересматривать, имеет ли оно все еще совместный контроль над соглашением или нет.

## **Виды соглашений о совместном предпринимательстве**

Совместная операция - соглашение, по которому стороны, у которых есть совместный контроль, имеют права на активы и несут обязанности по обязательствам, относящимся к соглашению. Соответствующие стороны называются участниками совместной операции.

Совместное предприятие - соглашение, по которому стороны, у которых есть совместный контроль, имеют права на чистые активы, относящиеся к соглашению. Соответствующие стороны называются участниками совместного предприятия.

Предприятие применяет суждение для оценки того, является ли совместное соглашение совместной операцией или совместным предприятием. Предприятие определяет вид соглашения о совместном предпринимательстве, в котором оно участвует, путем рассмотрения своих прав и обязанностей, проистекающих из соглашения.

Предприятие оценивает свои права и обязанности путем рассмотрения структуры и правовой формы соглашения, договорных условий, согласованных сторонами по соглашению, и, если это уместно, других фактов и обстоятельств.

### **ПРИМЕР: СОВМЕСТНАЯ ОПЕРАЦИЯ И СОВМЕСТНОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ, ФУНКЦИОНИРУЮЩИЕ ВМЕСТЕ**

Стороны могут быть связаны рамочным соглашением, которое устанавливает основные договорные условия для осуществления одного, или более одного, вида деятельности. Рамочное соглашение может устанавливать, что стороны заключают различные совместные соглашения, чтобы заниматься определенными видами деятельности, которые образуют часть соглашения. Даже если те совместные соглашения относятся к одному и тому же рамочному соглашению, их вид может различаться, если права и обязанности сторон отличаются, и когда по рамочному соглашению осуществляются различные виды деятельности.

Таким образом, совместные операции и совместные предприятия могут сосуществовать, когда стороны осуществляют различные виды деятельности, образующие часть одного и того же рамочного соглашения.

## **Финансовая отчетность сторон по соглашению о совместном предпринимательстве**

### **(1) Совместные операции**

В отношении своих долей в совместных операциях участник совместной операции отражает:

- (i) свои активы, включая свою долю в любых совместно контролируемых активах;
- (ii) свои обязательства, включая свою долю в любых совместно принимаемых на себя обязательствах;
- (iii) свой доход от продажи своей доли продукции, возникающей в результате совместной операции;
- (iv) свою долю дохода от продажи продукции совместным предприятием<sup>1</sup>; и
- (v) свои расходы, включая свою долю в любых совместно понесенных расходах.

**Участник совместной операции** учитывает активы, обязательства, доходы и расходы согласно своей доле в совместной операции в соответствии с **применимыми МСФО**.

**Учет сделок, таких как продажа, взнос (передача) или покупка активов, между совместным предприятием и предприятием, являющимся участником этой совместной операции.**

Когда организация заключает сделку с совместным предприятием, в котором оно является участником совместной операции, такую, как продажа или взнос (передача) активов, она проводит эту сделку с другими сторонами по совместной операции и, в связи с этим **отражает прибыли и убытки, возникающие в рамках этой сделки, только в размере долей участия других сторон** в совместной операции. (Она не отражает нереализованную прибыль.)

#### **ПРИМЕР: ПРОДАЖА СОВМЕСТНОМУ ПРЕДПРИЯТИЮ**

Мария - участник совместной операции с долей участия в 60%. Она продает совместному предприятию имущество, получая прибыль в 1000 ед. в сравнении с балансовой стоимостью имущества. Она отражает как прибыль только 400 ед. (40%). Другие 600 ед. не будут отражены до тех пор, пока имущество не будет продано совместным предприятием.

Когда такие операции свидетельствуют о снижении чистой стоимости реализации активов, подлежащих продаже или передаче совместному предприятию, или о наличии убытка от обесценения по этим активам, соответствующие убытки должны быть в полной сумме признаны участником совместной операции.

---

<sup>1</sup> совместное предприятие - здесь и далее в этом подразделе подразумевается joint operation или просто operation в контексте стандарта - имеется ввиду предприятие не как организация, а как объединение сторон при совместной операции, без образования юридического лица. Данный термин следует отличать от joint venture - (собственно) совместного предприятия, предполагающего учреждение юридического лица, особенности учета для которого приведены далее в подразделе (2) данного раздела пособия.

## Учет покупок активов у совместного предприятия

Когда организация заключает сделку с совместным предприятием, в котором оно является участником совместной операции, такую, как покупка активов, она не отражает свою долю в прибылях и убытках до тех пор, пока она не перепродает эти активы третьей стороне.

Когда такие операции свидетельствуют о снижении чистой стоимости реализации активов, подлежащих покупке, или о наличии убытка от обесценения по этим активам, участник совместной операции признает свою долю в соответствующих убытках.

Сторона, которая участвует, но не имеет совместного контроля, в совместной операции, также должна учитывать свою долю участия, если эта сторона имеет права на активы и несет обязанности по обязательствам, относящимся к совместной операции.

Если сторона, которая участвует, но не имеет совместного контроля, в совместной операции, не имеет прав на активы и не несет обязанностей по обязательствам, относящимся к совместной операции, она должна учитывать свою долю участия в совместной операции в соответствии с МСФО, применимым к таким долям участия.

### (2) Совместные предприятия<sup>1</sup>

Участник совместного предприятия признает свою долю участия в совместном предприятии как инвестицию и учитывает такую инвестицию, используя **метод долевого участия** в соответствии с МСФО (IAS) 28, кроме особых случаев исключения.

Сторона - участник совместного предприятия, не имеющая совместного контроля, учитывает свою долю участия в соглашении в соответствии с МСФО (IFRS) 9, кроме случаев, когда у нее есть существенное влияние в совместном предприятии, - в этом случае она учитывает свою долю согласно МСФО (IAS) 28.

### Отдельная финансовая отчетность

В своей отдельной финансовой отчетности участник совместной операции или совместного предприятия учитывает свою долю участия:

(i) в совместной операции - как указано выше;

<sup>1</sup> joint ventures

(ii) в совместном предприятии - в соответствии с МСФО (IAS) 27. (Этот стандарт относится к отдельной финансовой отчетности с момента, как МСФО (IFRS) 10 заменил собой его роль в отношении консолидированной финансовой отчетности.)

В своей отдельной финансовой отчетности сторона, участвующая в соглашении о совместном предпринимательстве, но не имеющая совместного контроля, учитывает свою долю участия:

- (i) в совместной операции - как указано выше;
- (ii) в совместном предприятии - в соответствии с МСФО (IFRS) 9, кроме случая, когда предприятие имеет существенное влияние в совместном предприятии, - в этом случае оно применяет МСФО (IAS) 27.

## Вопросы для самоконтроля

1. **Соглашения о совместном предпринимательстве требуют:**
  - (i) Согласованного договором разделения контроля
  - (ii) Единогласия в принятии решений
  - (iii) i + ii
2. **Требования по раскрытию информации:**
  - (i) Не изменились по сравнению с МСФО (IAS) 31
  - (ii) Детально описаны в МСФО (IFRS) 12.
3. **Совместные операции учитываются с использованием:**
  - (i) Соответствующих МСФО
  - (ii) Метода долевого участия
  - (iii) Пропорциональной консолидации
4. **Совместные предприятия учитываются с использованием:**  
Соответствующих МСФО
  - (i) Метода долевого участия
  - (ii) Пропорциональной консолидации
5. **Предприятие определяет вид соглашения о совместном предпринимательстве, в котором оно участвует, путем рассмотрения своих прав и обязанностей. Это включает в себя рассмотрение:**
  - (i) структуры и правовой формы соглашения
  - (ii) договорных условий, согласованных сторонами по соглашению
  - (iii) других фактов и обстоятельств
  - (iv) i+ii+iii
6. **Соглашения о совместном предпринимательстве могут иметь:**
  - (i) Только две контролирующие стороны
  - (ii) Только стороны, имеющие контроль над соглашением
  - (iii) Неограниченное число контролирующих сторон и сторон, не имеющих функции контроля.
7. **Сторона по совместной операции продает актив совместному предприятию. Прибыль, которую она может получить, равна:**
  - (i) Нулю
  - (ii) 100%

(iii) 100% - доля стороны, до тех пор, пока актив не продан совместным предприятием.

8. **Может ли соглашение о совместном предпринимательстве включать в себя и совместную операцию и совместное предприятие**

- (i) Да
- (ii) Нет

9. **Должен ли участник совместной операции признавать долю в убытках от обесценения по совместной операции**

- (i) Да
- (ii) Нет

10. **Может ли участник совместного предприятия иметь существенное влияние, но не иметь совместного контроля**

- (i) Да
- (ii) Нет

## Ответы на вопросы

1	iii
2	ii
3	i
4	ii
5	iv
6	iii
7	iii
8	i
9	i
10	i