

Међународни стандард финансијског извештавања 11 Заједнички аранжмани

Циљ

- 1 Циљ овог IFRS је да се установе принципи за финансијско извештавање ентитета који имају учешће у аранжманима који су под заједничком контролом (тј. *заједнички аранжмани*).

Постизање циља

- 2 Да би се испунио циљ из параграфа 1, овај IFRS дефинише *заједничку контролу* и захтева од ентитета који *учествује у заједничком аранжману* да на основу процене својих права и обавеза одреди врсту заједничког аранжмана у коме учествује и да рачуноводствено обухвати та права и обавезе у складу са врстом заједничког аранжмана.

Делокруг

- 3 Овај IFRS требало би да примењују сви ентитети који учествују у заједничком аранжману.

Заједнички аранжмани

- 4 Заједнички аранжман је аранжман у коме две или више страна имају заједничку контролу.
- 5 Заједнички аранжман има следеће карактеристике:
- (а) Стране су везане уговорним аранжманом (видети параграфе Б2–Б4).
- (б) Уговорни аранжман даје двома или већем броју тих страна заједничку контролу над аранжманом (видети параграфе 7-13).
- 6 Заједнички аранжман је или *заједничко пословање* или *заједнички подухват*.

Заједничка контрола

- 7 Заједничка контрола је уговором договорена подела контроле над аранжманом, која постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну одлуку страна које деле контролу.
- 8 Ентитет, који је страна у аранжману, требало би да процени да ли уговорни аранжман даје свим странама, или групи страна, заједничку контролу над аранжманом. Све стране, или група страна, заједнички контролишу аранжман када морају да поступају заједнички да би усмеравале активности које значајно утичу на приносе аранжмана (тј. релевантне активности).
- 9 Када се једном установи да све стране, или група страна, заједнички контролишу аранжман, заједничка контрола постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну одлуку страна које заједнички контролишу аранжман.
- 10 У заједничком аранжману ниједна појединачна страна не контролише аранжман самостално. Страна са заједничком контролом над аранжманом може спречити било коју другу страну, или групу страна у контролисању аранжмана.
- 11 Аранжман може да буде заједнички аранжман чак и ако све његове стране немају заједничку контролу над аранжманом. Овај IFRS прави разлику између страна које имају заједничку контролу над заједничким аранжманом (*учесници у заједничком пословању* или *учесници у заједничком подухвату*) и страна које учествују у заједничком аранжману, али немају заједничку контролу над њим.
- 12 Приликом процењивања да ли све стране, или група страна имају заједничку контролу над аранжманом ентитет ће извршити просуђивање. Ентитет ће извршити такву процену разматрајући све чињенице и околности (видети параграфе Б5-Б11).

- 13 Ако се чињенице и околности промене, ентитет би требало поново да процени да ли још увек има заједничку контролу над аранжманом.

Врсте заједничких аранжмана

- 14 Ентитет би требало да одреди врсту заједничког аранжмана у којем учествује. Класификација заједничког аранжмана као заједничког пословања или као заједничког подухвата зависи од права и обавеза страна у аранжману.
- 15 Заједничко пословање је заједнички аранжман у коме стране које имају заједничку контролу над аранжманом имају права на имовину и одговорност за обавезе које се односе на аранжман. Такве стране се називају учесници у заједничком пословању.
- 16 Заједнички подухват је заједнички аранжман у коме стране које имају заједничку контролу над аранжманом имају права на нето имовину аранжмана. Такве стране се називају учесници у заједничком подухвату.
- 17 Приликом процењивања да ли је заједнички аранжман заједничко пословање или заједнички подухват ентитет треба да изврши просуђивање. Ентитет би требало да одреди врсту заједничког аранжмана у коме учествује тако што разматра своја права и обавезе који проистичу из аранжмана. Ентитет процењује своја права и обавезе тако што разматра структуру и правну форму аранжмана, услове које су стране договориле у уговорном аранжману и, када је то релевантно, остале чињенице и околности (видети параграфе Б12-Б33).
- 18 Понекад су стране повезане оквирним споразумом којим су утврђени општи уговорни услови за предузимање једне или више активности. Оквирним споразумом се може прописати да стране ступају у различите заједничке аранжмане у спровођењу специфичних активности које чине део споразума. Иако су такви заједнички аранжмани повезани истим оквирним споразумом, њихова се врста може разликовати ако се права и обавезе страна разликују када предузимају различите активности које су предмет оквирног споразума. Последице, заједничка пословања и заједнички подухвати истовремено могу да постоје када стране предузимају различите активности које чине део истог оквирног споразума.
- 19 Ако се чињенице и околности промене, ентитет би требало поново да процени да ли је промењена врста заједничког аранжмана у коме учествује.

Финансијски извештаји страна у заједничком аранжману

Заједничка пословања

- 20 У вези са својим учешћем у заједничком пословању учесник у заједничком пословању требало би да призна:
- (а) своју имовину, укључујући и своје учешће у имовини која је у заједничком власништву;
 - (б) своје обавезе, укључујући и свој део у обавезама које су преузете;
 - (ц) своје приходе од продаје свог учешћа у резултатима насталим из заједничког пословања;
 - (д) свој део прихода од продаје резултата заједничког пословања; и
 - (е) своје расходе, укључујући свој део у свим расходима који су заједнички настали.
- 21 Учесник у заједничком пословању требало би да рачуноводствено обухвата имовину, обавезе, приходе и расходе који се односе на његово учешће у заједничком пословању у складу са IFRS-овима који се примењују на дату имовину, обавезу, приход или расход.
- 21А Када ентитет стекне учешће у заједничком пословању у ком сама активност заједничког пословања представља пословање на начин на који је дефинисано у IFRS 3 *Пословне комбинације*, треба да примењује, у односу на величину учешћа у складу са параграфом 20, све принципе рачуноводственог обухватања пословних комбинација из IFRS 3 и осталих IFRS, који нису у супротности са смерницама у овом IFRS и обезбеђују обелодањивање свих информација које се захтевају тим IFRS у вези са пословним комбинацијама. Ово се односи на стицање првог учешћа и накнадних учешћа у заједничком пословању у ком сама активност заједничког пословања представља пословање. Рачуноводствено обухватање стицања учешћа за такво заједничко пословање је спецификовано у параграфима Б33А-Б33Д.

- 22 Рачуноводствено обухватање трансакција као што су продаја, уношење или набавка имовине између ентитета и заједничког пословања у којима је ентитет учесник у заједничком пословању утврђено је параграфима Б34-Б37.
- 23 Страна која учествује у, али нема заједничку контролу над заједничким пословањем такође би требало да рачуноводствено обухвата своје учешће у аранжману у складу са параграфима 20-22 ако та страна има права на имовину и одговорност за обавезе, повезане са заједничким пословањем. Ако страна која учествује у, али нема заједничку контролу над заједничким пословањем нема права на имовину, нити одговорност за обавезе, повезане са тим заједничким пословањем, она своје учешће у заједничком пословању требало би рачуноводствено да обухвата у складу са IFRS који се примењује на такво учешће.

Заједнички подухвати

- 24 Учесник у заједничком подухвату требало би да призна свој удео у заједничком подухвату као учешће и да то учешће рачуноводствено обухвата користећи метод удела, у складу са IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете и заједничке подухвате*, осим ако је ентитет ослобођен од примене метода удела као што је утврђено у том стандарду.
- 25 Страна која учествује у, али нема заједничку контролу над, заједничким подухватом требало би да рачуноводствено обухвата своје учешће у аранжману у складу са IFRS 9 *Финансијски инструменти*, осим ако има значајан утицај над заједничким подухватом, у ком случају га рачуноводствено обухвата у складу са IAS 28 (измењен 2011. године).

Појединачни финансијски извештаји

- 26 У својим појединачним финансијским извештајима учесник у заједничком пословању или учесник у заједничком подухвату своје учешће требало би рачуноводствено да обухватају у:
- (а) заједничком пословању у складу са параграфима 20-22;
 - (б) заједничком подухвату у складу са параграфом 10 из IAS 27 *Појединачни финансијски извештаји*.
- 27 У својим појединачним финансијским извештајима, страна која учествује у, али нема заједничку контролу над заједничким аранжманом своје учешће требало би рачуноводствено да обухвата у:
- (а) заједничком пословању у складу са параграфом 23;
 - (б) заједничком подухвату у складу са IFRS 9, осим ако ентитет има значајан утицај над заједничким подухватом, у ком случају примењује параграф 10 из IAS 27 (измењен 2011. године).

Прилог А

Дефиниције

Овај прилог је саставни део овог IFRS.

заједнички аранжман Аранжман у коме две или више страна имају **заједничку контролу**.

заједничка контрола Уговором утврђена подела контроле над аранжманом, која постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну одлуку страна које деле контролу.

заједничко пословање **Заједнички аранжман** у коме стране које имају **заједничку контролу** над аранжманом имају права на имовину и одговорност за обавезе које се односе на аранжман.

учесник у заједничком пословању Страна у **заједничком пословању** која има **заједничку контролу** над тим заједничким пословањем.

заједнички подухват **Заједнички аранжман** у коме стране које имају **заједничку контролу** над аранжманом имају права на нето имовину аранжмана.

учесник у заједничком подухвату Страна у **заједничком подухвату** која има **заједничку контролу** над тим заједничким подухватом.

страна у заједничком аранжману Ентитет који учествује у **заједничком аранжману** независно од тога да ли ентитет има **заједничку контролу** над аранжманом.

посебна финансијска структура Препознатљива финансијска структура која обухвата посебне правне ентитете или ентитете који су признати статутом, независно од тога да ли ти ентитети имају правни субјективитет.

Следећи термини су дефинисани у IAS 27 (измењен 2011. године), IAS 28 (измењен 2011. године) или IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји* и коришћени су у овом IFRS са значењима утврђеним у тим IFRS:

- контрола над ентитетом у који је инвестирано
- метод удела
- моћ
- заштитна права
- релевантне активности
- појединачни финансијски извештаји
- значајан утицај.

Прилог Б

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део овог IFRS. У њему се описује примена параграфа 1–27 и он има исту важност као остали делови овог IFRS.

- Б1 Примери у овом прилогу приказују хипотетичке ситуације. Иако неки аспекти примера могу бити присутни у стварним чињеничним стањима приликом примене IFRS 11 потребно је проценити све чињенице и околности за одређено чињенично стање.

Заједнички аранжмани

Уговорни аранжман (параграф 5)

- Б2 Уговорни аранжмани се могу манифестовати на неколико начина. Применљив уговорни аранжман је често, али не увек, у писаној форми, углавном у облику уговора или документоване дискусије између страна. Законски механизми, или сами по себи или у спрези са уговорима између страна, такође могу створити применљиве аранжмане.
- Б3 Када су заједнички аранжмани структурирани кроз *посебну финансијску структуру* (видети параграфе Б19-Б33), уговорни аранжман или неки аспекти уговорног аранжмана ће у неким случајевима бити укључени у одредбе статута или подзаконских аката посебне финансијске структуре.
- Б4 Уговорним аранжманом се прописују услови под којим стране учествују у активностима које су предмет аранжмана. Уговорни аранжман се генерално бави питањима као што су:
- (а) сврха, активност и трајање заједничког аранжмана.
 - (б) начин на који се постављају чланови управног одбора, или еквивалентног управљачког тела, заједничког аранжмана.
 - (ц) процес доношења одлука: питања која захтевају одлуке страна, гласачка права страна и захтевани ниво подршке за таква питања. Процес доношења одлука који је садржан у уговорном аранжману установљава заједничку контролу над аранжманом (видети параграфе Б5-Б11).
 - (д) капитал или друга улагања која се захтевају од страна.
 - (е) начин на који стране деле имовину, обавезе, приходе, расходе или добитак или губитак који се односе на заједнички аранжман.

Заједничка контрола (параграфи 7-13)

- Б5 У оцењивању да ли ентитет има заједничку контролу над аранжманом, ентитет би прво требало да оцени да ли све стране или група страна контролишу аранжман. IFRS 10 дефинише контролу и требало би да буде коришћен приликом одређивања да ли су све стране или група страна изложене, или имају права на варијабилне приносе од свог учешћа у аранжману и да ли имају способност да утичу на те приносе кроз њихову моћ коју имају над аранжманом. Када све стране, или група страна, у колективном смислу имају способност да управљају активностима које значајно утичу на приносе аранжмана (тј. релевантне активности), онда стране колективно контролишу аранжман.
- Б6 Након закључивања да све стране, или група страна, колективно контролишу аранжман, ентитет би требало да оцени да ли он има заједничку контролу над аранжманом. Заједничка контрола постоји само када одлуке о релевантним активностима захтевају једногласну одлуку страна које колективно контролишу аранжман. Процењивање да ли аранжман заједнички контролишу све стране или група страна, или га контролише само једна страна, може захтевати просуђивање.
- Б7 Понекад процес одлучивања о којем су се стране договориле у свом уговорном аранжману имплицитно може да има за последицу заједничку контролу. На пример, претпоставимо да су две стране установиле аранжман у коме свака од страна има по 50% гласачких права и уговорни аранжман између њих прописује да је најмање 51% гласачких права неопходно за доношење одлука о релевантним активностима. У том случају, стране су се имплицитно договориле да имају

заједничку контролу над аранжманом, зато што одлуке о релевантним активностима нису могуће без сагласности обе стране.

- Б8 У другим околностима, уговорни аранжман захтева минималан однос гласачких права за доношење одлука о релевантним активностима. Када је могуће постићи минималан однос гласачких права кроз више од једне комбинације сагласности страна, онда аранжман није заједнички аранжман, сем ако уговорни аранжман не прописује које стране (или комбинације страна) би требало да дају једногласну одлуку за одлуке о релевантним активностима аранжмана.

Примери примене

Пример 1

Претпоставимо да су три стране основале аранжман: А има 50% гласачких права у аранжману, Б има 30% и Ц има 20%. Уговорним аранжманом између А, Б и Ц је дефинисано да је потребно најмање 75% гласачких права да би се донеле одлуке о релевантним активностима аранжмана. Чак и ако А може да блокира било коју одлуку, он не контролише аранжман зато што му је потребна сагласност од Б. Услови њиховог уговорног аранжмана који захтевају најмање 75% гласачких права за доношење одлука о релевантним активностима указују да А и Б имају заједничку контролу над аранжманом, зато што одлуке о релевантним активностима аранжмана нису могуће без сагласности и А и Б.

Пример 2

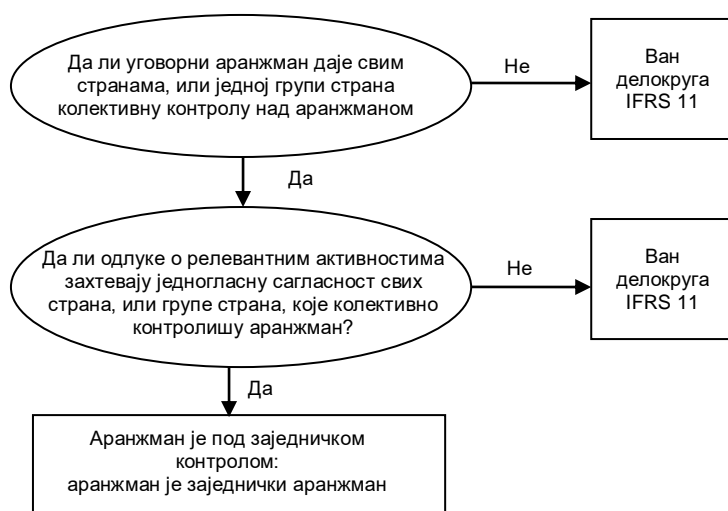
Претпоставимо да аранжман има три стране: А има 50% гласачких права у аранжману, а Б и Ц појединачно имају по 25%. Уговорним аранжманом између А, Б и Ц је дефинисано да је потребно најмање 75% гласачких права да би се донеле одлуке о релевантним активностима аранжмана. Чак и ако А може да блокира било коју одлуку, он не контролише аранжман зато што му је потребна сагласност или од Б или од Ц. У овом примеру, А, Б и Ц колективно контролишу аранжман. Међутим, постоји више од једне комбинације страна које могу да се усагласе око 75% гласачких права (тј. или А и Б или А и Ц). У таквој ситуацији, да би био заједнички аранжман, уговорни аранжман између страна требало би да дефинише од које комбинације страна се захтева једногласна одлука о одлукама о релевантним активностима.

Пример 3

Претпоставимо аранжман у коме А и Б појединачно имају по 35% гласачких права у аранжману, а преосталих 30% је широко дисперзовано. Одлуке о релевантним активностима захтевају сагласност већине гласачких права. А и Б имају заједничку контролу над аранжманом једино ако уговорни аранжман прописује да одлуке о релевантним активностима аранжмана захтевају сагласност и од А и од Б.

- Б9 Захтев за једногласну одлуку значи да свака страна са заједничком контролом над аранжманом може да спречи сваку другу страну, или групу страна, да самостално доноси одлуке (о релевантним активностима) без њене сагласности. Ако се захтев за једногласну одлуку односи само на одлуке које дају једној страни права заштите, а не на одлуке о релевантним активностима, таква страна није страна са заједничком контролом над аранжманом.
- Б10 Уговорни аранжман може да садржи одредбе о решавању спорова, као што је арбитража. Такве одредбе могу омогућити доношење одлука у недостатку једногласне одлуке између страна које имају заједничку контролу. Постојање таквих одредби не спречава да аранжман буде заједнички контролисан и, последично томе, да буде заједнички аранжман.

Процена заједничке контроле



- Б11 Када је аранжман ван делокруга IFRS 11, ентитет рачуноводствено обухвата своје учешће у аранжману у складу са релевантним IFRS, као што су IFRS 10, IAS 28 (измењен 2011. године) или IFRS 9.

Врсте заједничких аранжмана (параграфи 14-19)

- Б12 Заједнички аранжмани се оснивају за различите намене (на пример, као начин да стране деле трошкове и ризике, или начин који омогућава странама приступ новим технологијама или новим тржиштима), и могу се основати употребом различитих структура и правних облика.
- Б13 Неки аранжмани не захтевају да се активност која је предмет аранжмана спроводи у оквиру посебне финансијске структуре. Међутим, други аранжмани укључују оснивање посебне финансијске структуре.
- Б14 Класификација заједничких аранжмана коју захтева овај IFRS зависи од права и обавеза које за стране проистичу из аранжмана у оквиру редовног пословања. Овај IFRS класификује заједничке аранжмане као заједничка пословања или као заједничке подухвате. Када ентитет има права на имовину, и одговорност за обавезе који се односе на аранжман, такав аранжман је заједничко пословање. Када ентитет има права на нето имовину аранжмана, такав аранжман је заједнички подухват. Параграфи Б16-Б33 утврђују процену коју спроводи ентитет приликом одређивања да ли има учешће у заједничком пословању или учешће у заједничком подухвату.

Класификација заједничког аранжмана

- Б15 Као што је наведено у параграфу Б14, класификација заједничких аранжмана захтева од страна да процене своја права и обавезе које проистичу из аранжмана. Када врши ту процену ентитет би требало да размотри следеће:
- (а) структуру заједничког аранжмана (видети параграфе Б16-Б21).
 - (б) када је заједнички аранжман структуриран у виду посебне финансијске структуре:
 - (i) правни облик посебне финансијске структуре (видети параграфе Б22-Б24);
 - (ii) услове уговорног аранжмана (видети параграфе Б25-Б28); и
 - (iii) друге чињенице и околности када је то релевантно (видети параграфе Б29-Б33).

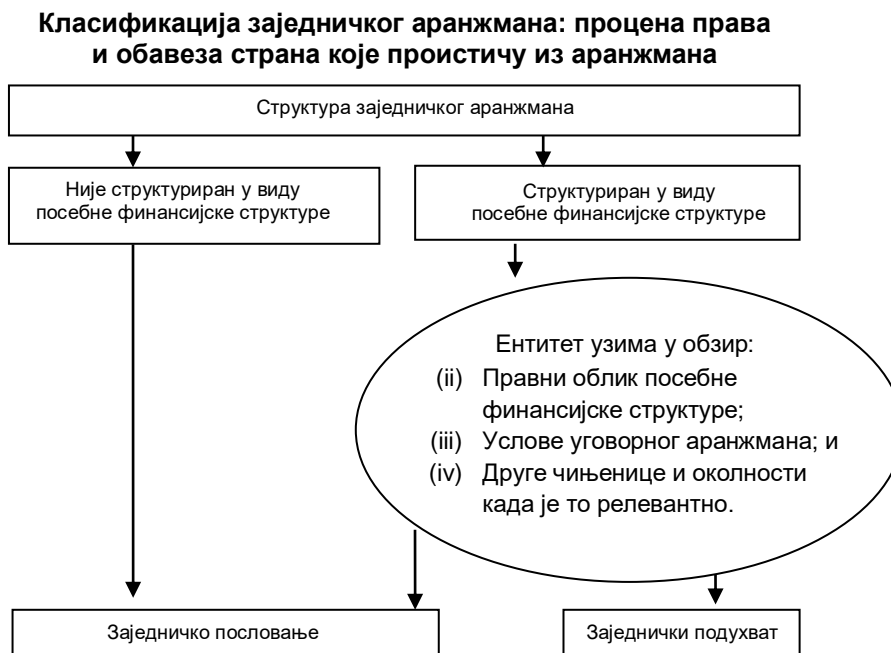
Структура заједничког аранжмана

Заједнички аранжман који није структуриран у виду посебне финансијске структуре

- Б16 Заједнички аранжман који није структуриран у виду посебне финансијске структуре је заједничко пословање. У таквим случајевима, уговорним аранжманом се утврђују права страна на имовину и одговорности везане за обавезе које се односе на аранжман и права страна на одговарајуће приходе и обавезе за одговарајуће расходе.
- Б17 Уговорним аранжманом често се описује природа активности које су предмет аранжмана и начин на који стране намеравају да заједнички спроводе те активности. На пример, стране у заједничком аранжману могу да се договоре да заједнички производе производ, при чему је свака страна одговорна за специфичан задатак и свака страна користи сопствену имовину и стиче сопствене обавезе. Уговорни аранжман такође може да дефинише како ће се на стране делити заједнички приходи и расходи. У том случају, сваки од учесника у заједничком пословању признаје у својим финансијским извештајима имовину и обавезе који су коришћени за специфичан задатак и признаје свој део у приходима и расходима у складу са уговорним аранжманом.
- Б18 У другим случајевима, стране у заједничком аранжману могу да се договоре, да на пример, имовину деле и користе заједнички. У том случају, уговорним аранжманом се утврђују права страна на имовину која се заједнички користи, и начин како се између страна деле резултати рада или приходи од имовине као и трошкови пословања. Сваки од учесника у заједничком пословању рачуноводствено обухвата свој део заједничке имовине и свој уговорен део обавеза, и признаје свој део у резултатима рада, приходима и трошковима у складу са уговорним аранжманом.

Заједнички аранжман који је структуриран у виду посебне финансијске структуре

- Б19 Заједнички аранжман у коме се имовина и обавезе који се односе на аранжман држе у посебној финансијској структури може бити или заједнички подухват или заједничко пословање.
- Б20 Да ли је страна учесник у заједничком пословању или учесник у заједничком подухвату зависи од права које страна има на имовину и одговорност за обавезе повезане са аранжманом, а која се држе у посебној финансијској структури.
- Б21 Као што је наведено у параграфу Б15, када стране структурирају заједнички аранжман у виду посебне финансијске структуре, стране би требало да процене да ли им правни облик посебне финансијске структуре, услови уговорног аранжмана и, остале чињенице и околности, ако су релевантне, дају:
- (а) права на имовину, и одговорност за обавезе који се односе на аранжман (тј. такав аранжман је заједничко пословање); или
 - (б) права на нето имовину аранжмана (тј. такав аранжман је заједнички подухват).



Правни облик посебне финансијске структуре

- Б22 Правни облик посебне финансијске структуре је релевантан када се процењује врста заједничког аранжмана. Правни облик је од помоћи у почетној процени права страна на имовину и одговорности за обавезе које се налазе у посебној финансијској структури, као што су да ли стране имају учешће у имовини која се налази у посебној финансијској структури и да ли оне имају одговорност за обавезе које има посебна финансијска структура.
- Б23 На пример, стране могу управљати заједничким аранжманом путем посебне финансијске структуре чији правни облик проузрокује да би посебна финансијска структура требало да се разматра сама за себе (тј. имовина и обавезе који се налазе у посебној финансијској структури су имовина и обавезе посебне финансијске структуре и нису имовина и обавезе страна). У том случају, процена права и обавеза пренетих на стране по основу правног облика посебне финансијске структуре указује на то да је аранжман заједнички подухват. Међутим, услови које су стране договориле у њиховом уговорном аранжману (видети параграфе Б25-Б28) и остале чињенице и околности где је то релевантно (видети параграфе Б29-Б33) могу надјачати процену права и обавеза страна који проистичу из правног облика посебне финансијске структуре.
- Б24 Процена права и обавеза пренетих на стране по основу правног облика посебне финансијске структуре довољна је за закључак да је аранжман заједничко пословање само ако стране управљају заједничким аранжманом путем посебне финансијске структуре чији правни облик не дозвољава раздвајање између страна и посебне финансијске структуре (тј. имовина и обавезе који припадају посебној финансијској структури су имовина и обавезе страна).

Процена услова уговорног аранжмана

- Б25 У многим случајевима, права и обавезе о којима су се стране договориле у њиховом уговорном аранжману су доследни, или нису у сукобу, са правима и обавезама пренетим на стране, а по основу правног облика посебне финансијске структуре у оквиру које је аранжман структуриран.
- Б26 У другим случајевима, стране користе уговорни аранжман за укидање или измену права и обавеза који проистичу из правног облика посебне финансијске структуре у оквиру које је аранжман структуриран.

Примери примене

Пример 4

Претпоставимо да две стране структурирају заједнички аранжман у виду регистрованог ентитета. Свака од страна има 50% власничког удела у регистрованом ентитету. Регистравање ентитета дозвољава његово раздвајање од његових власника и за последицу има да су имовина и обавезе који припадају ентитету имовина и обавезе регистрованог ентитета. У том случају, процена права и обавеза страна који проистичу из правног облика посебне финансијске структуре указују на то да стране имају права над нето имовином аранжмана.

Међутим, стране, кроз њихов уговорни аранжман, модификују карактеристике регистрованог ентитета, тако да свака од њих има учешће у имовини регистрованог ентитета и свака је одговорна за обавезе регистрованог ентитета у одређеној пропорцији. Таква уговорна модификација карактеристика регистрованог ентитета може да проузрокује да аранжман буде заједничко пословање.

B27 У табели која следи упоређују се уобичајени услови уговорних аранжмана страна у заједничком пословању и уобичајени услови уговорних аранжмана страна у заједничком подухвату. Примери уговорних услова који су дати у табели која следи нису свеобухватни.

Процена услова уговорног аранжмана		
	Заједничко пословање	Заједнички подухват
Услови уговорног аранжмана	Уговорни аранжман обезбеђује странама у заједничком аранжману права на имовину, и одговорност за обавезе које се односе на аранжман.	Уговорни аранжман обезбеђује странама у заједничком аранжману права на нето имовину аранжмана (тј. сама посебна финансијска структура, а не стране, има право на имовину и одговорност за обавезе које се односе на аранжман).
Права на имовину	Уговорним аранжманом се утврђује да стране у заједничком аранжману деле сва учешћа (на пример, права, име или власништво) у имовини која се односи на аранжман и то у одређеном односу (на пример, сразмерно власничком уделу страна у аранжману или сразмерно активности која се спроводи у оквиру аранжмана и која је њима непосредно приписива).	Уговорним аранжманом се утврђује да је имовина која је унета у аранжман или која је накнадно стечена од стране заједничког аранжмана, имовина аранжмана. Стране немају никакво учешће (тј. никаква права, име или власништво) у имовини аранжмана.
Одговорност за обавезе	Уговорним аранжманом се утврђује да стране у заједничком аранжману деле све обавезе, одговорности, трошкове и расходе у одређеном односу (на пример, сразмерно власничком уделу страна у аранжману или сразмерно активности која се спроводи у оквиру аранжмана и која је њима непосредно приписива).	Уговорним аранжманом се утврђује да је заједнички аранжман одговоран за дугове и обавезе аранжмана.
	Уговорним аранжманом се утврђује да су стране у	Уговорним аранжманом се утврђује да су стране у заједничком аранжману одговорне према аранжману само до висине њихових улога у аранжман или њихових обавеза да унесу било који неуплаћени или додатни капитал у аранжман или обоје.
	Уговорним аранжманом се утврђује да су стране у	Уговорним аранжманом се одређује да повериоци заједничког

Процена услова уговорног аранжмана		
	Заједничко пословање	Заједнички подухват
	заједничком аранжману одговорне за сва потраживања трећих страна.	аранжмана немају право на надокнаду од било које стране у погледу дугова или обавеза аранжмана.
Приходи, расходи, губици или добици	Уговорним аранжманом се утврђује подела прихода и расхода на основу релативних резултата пословања сваке стране у уговорном аранжману. На пример, уговорним аранжманом може да се одреди да се подела прихода и расхода врши на основу учешћа у коришћењу капацитета постројења које стране заједнички користе, што се може разликовати од власничког учешћа у заједничком аранжману. У другим случајевима, стране се могу договорити да деле добитак или губитак повезан са аранжманом сразмерно одређеном односу, као што је на пример власнички удео страна у аранжману. Овим се не спречава да аранжман буде заједничко пословање уколико стране имају права на имовину и одговорност за обавезе повезане са аранжманом.	Уговорним аранжманом се утврђује учешће сваке стране у добитку или губитку који су настали из активности аранжмана.
Гаранције	Од страна које учествују у заједничким аранжманима често се захтева да обезбеде гаранције трећим странама, на пример, да ће примити услугу од, или обезбедити финансирање заједничког аранжмана. Пружање таквих гаранција или прихватање обавезе страна да их пруже, само по себи не одређује да је заједнички аранжман заједничко пословање. Карактеристика која одређује да ли је заједнички аранжман заједничко пословање или заједнички подухват је да ли стране имају одговорност за обавезе које проистичу из аранжмана (за неке од њих стране можда јесу или можда нису дале гаранцију).	

- Б28 Када се уговорним аранжманом одређује да стране имају права на имовину и одговорност за обавезе које проистичу из аранжмана, онда су оне стране у заједничком пословању и не би требало да за сврхе класификовања заједничког аранжмана разматрају друге чињенице и околности (видети параграфе Б29-Б33).

Процена других чињеница и околности

- Б29 Када се условима уговорног аранжмана не дефинише да стране имају права на имовину и одговорност за обавезе повезане са аранжманом, стране би требало да размотре друге чињенице и околности како би процениле да ли је аранжман заједничко пословање или заједнички подухват.
- Б30 Заједнички аранжман може бити структуриран као посебна финансијска структура чији правни облик дозвољава раздвајање између страна и посебне финансијске структуре. Уговорни услови договорени између страна можда не дефинишу права страна на имовину, нити одговорност за обавезе, али зато разматрање других чињеница и околности може да допринесе да такав аранжман буде класификован као заједничко пословање. Ово је случај када друге чињенице и околности дају странама право на имовину и одговорност за обавезе повезане са аранжманом.

- Б31 Када су активности аранжмана преваходно усмерене да се странама обезбеде производи за стране, то указује на чињеницу да стране имају значајна права на све економске користи од имовине аранжмана. Стране у таквом аранжману себи најчешће обезбеђују приступ производима таквог аранжмана тако што спречавају аранжман да продаје производе свог пословања трећим странама.
- Б32 Ефекат аранжмана са таквом структуром и наменом је да су обавезе које аранжман стиче суштински измирене токовима готовине који су примљени по основу њихове куповине производа пословања. Када су стране суштински једини извор токова готовине који доприносе сталности пословања аранжмана, то указује да стране имају одговорност за обавезе повезане са аранжманом.

Примери примене

Пример 5

Претпоставимо да две стране структурирају заједнички аранжман у виду регистрованог ентитета (ентитет Ц) у коме свака од страна има 50% власничког удела. Сврха аранжмана је производња материјала који су потребни странама у њиховим сопственим, појединачним производним процесима. Аранжман обезбеђује да стране управљају погоном који производи материјал у погледу количине и квалитета по спецификацијама страна.

Правни облик ентитета Ц (регистрованог ентитета), у оквиру кога се активности спроводе, иницијално указује на то да су имовина и обавезе који се налазе у ентитету Ц имовина и обавезе ентитета Ц. Уговорним аранжманом између страна није одређено да стране имају права на имовину или одговорност за обавезе ентитета Ц. Сходно томе, правни облик ентитета Ц и услови уговорног аранжмана указују на то да је аранжман заједнички подухват.

Међутим, стране такође разматрају следеће аспекте аранжмана:

- Стране су се договориле да купују целокупну производњу ентитета Ц у односу 50:50. Ентитет Ц не сме да продаје своје производе трећим странама, осим ако то није одобрено од обе стране које учествују у аранжману. С обзиром да је сврха аранжмана обезбеђивање производа који су потребни странама, очекује се да такве продаје трећим странама буду ретке и да не буду материјално значајне.
- Цену производа који се продаје странама одређују обе стране на нивоу који је такав да омогућава покриће трошкова производње и административних расхода ентитета Ц. На основу таквог модела пословања циљ аранжмана је да послуже на нивоу преломне тачке рентабилитета.

На основу наведеног скупа чињеница, релевантне су следеће чињенице и околности:

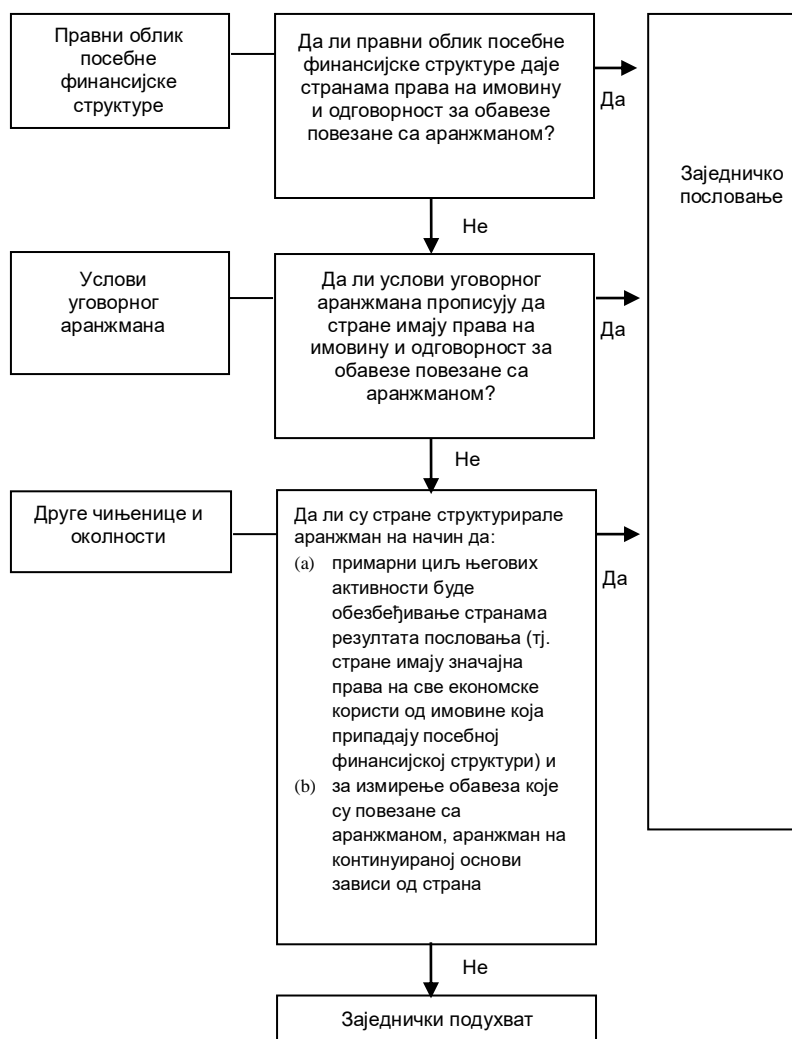
- Обавеза страна да купе целокупну производњу ентитета Ц одражава искључиву зависност ентитета Ц од страна за генерисање токова готовине и, према томе, стране имају одговорност да финансирају измирење обавеза ентитета Ц.
- Чињеница да стране имају право на целокупну производњу ентитета Ц значи да стране троше, и према томе имају права на све економске користи од имовине ентитета Ц.

Такве чињенице и околности указују на то да је аранжман заједничко пословање. Закључак о класификацији заједничког аранжмана у таквим околностима не би се променио да стране, уместо што користе свој део производње у својим даљим производним процесима, продају свој део производње трећим странама.

Када би стране измениле услове уговорног аранжмана на начин да аранжману буде омогућено да продаје производе трећим лицима, то би имало за последицу да ентитет Ц преузима ризик тражње, ризик залиха и кредитни ризик. У таквом сценарију, таква промена у чињеницама и околностима би захтевала поновну процену класификације заједничког аранжмана. Такве чињенице и околности би указивале на то да је аранжман заједнички подухват.

- Б33 Следећи дијаграм тока приказује ток процене које ентитет следи приликом класификовања аранжмана, када је заједнички аранжман структуриран у виду посебне финансијске структуре:

Класификација заједничког аранжмана који је структуриран у виду посебне финансијске структуре



Финансијски извештаји страна у заједничком аранжману (параграфи 21А-22)

Рачуноводствено обухватање учешћа у заједничким пословањима

- Б33А Када ентитет стекне учешће у заједничком пословању у ком сама активност заједничког пословања представља пословање на начин на који је дефинисано у IFRS 3 *Пословне комбинације*, треба да примењује, у односу на величину учешћа у складу са параграфом 20, све принципе рачуноводственог обухватања пословних комбинација у IFRS 3 и другим IFRS, који нису у супротности са смерницама у овом IFRS и обезбеђују обелодањивање свих информација које се захтевају тим IFRS у вези са пословним комбинацијама. Принципи рачуноводства пословних комбинација који нису у супротности са смерницама у овом IFRS укључују али нису ограничени на;
- (а) одмеравање препознатљиве имовине и обавеза по фер вредности, осим ставки за које су омогућена изузећа у IFRS 3 и осталим IFRS.
 - (б) признавање трошкова везаних за стицање као расхода у периодима у којима су ти трошкови настали и услуге извршене, са изузетком да се трошкови емитовања дужничких и власничких хартија од вредности признају у складу са IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација* и IFRS 9,¹
 - (ц) признавање одложених пореских средстава и пореских обавеза које проистичу из почетног признавања имовине или обавеза, осим за одложене пореске обавезе које проистичу из почетног признавања гудвила, као што захтевају IFRS 3 и IAS 12 *Порез на добитак* за пословне комбинације.
 - (д) признавање вишка надокнаде пренете преко нето износа препознатљивих стечених средстава и преузетих обавеза на датум стицања, ако постоје, као гудвила; и
 - (е) тестирање умањења вредности јединице за генерисање готовине на коју је гудвил алоциран барем на годишњем нивоу и када постоје показатељи да би вредност јединице могла да буде умањена у складу са захтевима IAS 36 *Умањење вредности имовине* за гудвил стечен у пословној комбинацији.
- Б33Б Параграфи 21А и Б33А такође се примењују на формирање заједничког пословања ако и само ако је постојеће пословање, у складу са дефиницијом у IFRS 3, укључено у заједничко пословање приликом његовог формирања од стране једне од страна које учествују у заједничком пословању. Међутим, ови параграфи се не примењују на формирање заједничког пословања ако све стране које учествују у заједничком пословању, приликом формирања заједничког пословања укључују у заједничко пословање само имовину, појединачно или у групи, која не представља пословање.
- Б33Ц Учесник у заједничком пословању може да повећа своје учешће у заједничком пословању у ком сама активност заједничког пословања представља пословање на начин на који је дефинисано у IFRS 3 *Пословне комбинације*, стицањем додатног учешћа у заједничком пословању. У таквим случајевима, претходно држана учешћа у заједничким пословањима не одмеравају се поново ако учесник у заједничком пословању задржи заједничку контролу.
- Б33Д Параграфи 21А и Б33А-Б33Ц не примењују се на стицање учешћа у заједничком пословању када су стране које деле заједничку контролу, укључујући и ентитет који стиче учешће у заједничком пословању, под заједничком контролом исте врховне стране или страна које имају контролу пре и после стицања, и када та контрола није прелазна.

¹ Ако ентитет примењује ове измене али још увек не примењује IFRS 9, сва упућивања у овом стандарду на IFRS 9 треба да се читају као упућивања на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*

Рачуноводствено обухватање продаје или уношења имовине у заједничко пословање

- Б34 Када ентитет ступа у трансакцију са заједничким пословањем у којем је он учесник у заједничком пословању, као што су продаја или уношење имовине, он врши трансакцију са другим странама у заједничком пословању и, као такав, учесник у заједничком пословању требало би да призна добитке и губитке који резултирају из такве трансакције само у обиму учешћа осталих страна у заједничком пословању.
- Б35 Када такве трансакције пружају доказ о смањењу нето продајне вредности имовине која ће бити продата или унета у заједничко пословање, или о губитку по основу умањења вредности те имовине, такве губитке учесник у заједничком пословању требало би да призна у пуном износу.

Рачуноводствено обухватање куповине имовине од заједничког пословања

- Б36 Када ентитет ступа у трансакцију са заједничким пословањем у коме је он учесник у заједничком пословању, као што је куповина имовине, он не би требало да призна свој део добитака и губитака све до момента даље препродаје имовине трећим лицима.
- Б37 Када такве трансакције пружају доказ о смањењу нето продајне вредности имовине која је предмет куповине или о губитку по основу умањења вредности те имовине, учесник у заједничком пословању би требало да призна свој део таквих губитака.

Прилог Ц

Датум ступања на снагу, прелазне одредбе и повлачење других IFRS

Овај прилог је саставни део овог IFRS и има исту важност као остали делови овог IFRS.

Датум ступања на снагу

- Ц1 Ентитет би требало да примењује овај IFRS на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај IFRS раније, он би требало да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује IFRS 10, IFRS 12 *Обелодањивање о учешћима у другим ентитетима*, IAS 27 (измењен 2011. године) и IAS 28 (измењен 2011. године).
- Ц1А *Консолидовани финансијски извештаји, заједнички аранжмани и обелодањивања интереса у другим ентитетима: Упутство за прелазак* (измене у IFRS 10, IFRS 11 и IFRS 12), издато у јуну 2012. године, измењени параграфи Ц2-Ц5, Ц7-Ц10 и Ц12 и додати параграфи Ц1Б и Ц12А-Ц12Б. Ентитет би требало да примењује ове измене на годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ако ентитет примењује IFRS 11 на ранији период, он би требало да примени ове измене на тај ранији период.
- Ц1АА Објављивањем *Рачуноводственог обухватања учешћа у заједничким пословањима* (Измене IFRS 11), у мају 2014. године, измењен је наслов после параграфа Б33 и додати су параграфи 21А, Б33А-Б33Д и Ц14А, и њихови припадајући наслови. Ентитет треба да примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2016. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ове измене за неки ранији период, обелодањује ту чињеницу.

Прелазне одредбе

- Ц1Б Без обзира на захтеве параграфа 28 из IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, када се овај IFRS примењује по први пут, ентитет би требало да презентује само квантитативне информације које захтева параграф 28(ф) IAS 8 за годишњи период који непосредно претходи датуму почетне примене IFRS 11 („непосредно претходни период“). Ентитет такође може да презентује те информације за текући период или за раније упоредне периоде, али није обавезан да то уради.

Заједнички подухвати—прелазак са пропорционалне консолидације на метод удела

- Ц2 Када прелази са пропорционалне консолидације на метод удела, ентитет би требало да призна своје учешће у заједничком подухвату на почетку непосредно претходног периода. То иницијално учешће би требало да буде вредновано као збир књиговодствених вредности имовине и обавеза које је ентитет претходно пропорционално консолидовао, укључујући и сваки гудвил настао приликом стицања. Ако је гудвил претходно припадао већој јединици која генерише готовину, или групи јединица које генеришу готовину, ентитет би требало да алоцира гудвил на заједнички подухват на основу релативних књиговодствених вредности заједничког подухвата и јединице која генерише готовину или групе јединица које генеришу готовину којима је он припадао.
- Ц3 Почетно стање учешћа утврђено у складу са параграфом Ц2 сматра се процењеном набавном вредношћу учешћа у моменту почетног признавања. Ентитет би требало да примени параграфе 40-43 из IAS 28 (измењен 2011. године) на почетно стање учешћа да би проценио да ли је дошло до умањења вредности учешћа и требало би да призна све губитке по основу умањења вредности као корекцију нераспоређене добити на почетку непосредно претходног периода. Изузетак за почетно признавање из параграфа 15 и 24 из IAS 12 *Порези на добитак* не примењују се када ентитет признаје учешће у заједнички подухват због тога што је применио прелазне одредбе за заједничке подухвате који су претходно били пропорционално консолидовани.
- Ц4 Ако се сабирањем претходно пропорционално консолидоване укупне имовине и обавеза добије негативна нето имовина, ентитет би требало да процени да ли има правне или изведене обавезе у

односу на негативну нето имовину и, у случају да их има, ентитет би требало да призна одговарајућу обавезу. Ако ентитет закључи да нема правне или изведене обавезе у односу на негативну нето имовину он не би требало да призна одговарајућу обавезу већ би требало да изврши корекцију нераспоређене добити на почетку непосредно претходног периода. Ентитет би требало да обелодани ту чињеницу заједно са његовим кумулативним непризнатим учешћем у губицима од његовог заједничког подухвата како на почетку непосредно претходног периода, тако и на датум прве примене овог IFRS.

- Ц5 Ентитет би требало да обелодани структуру имовине и обавеза који су били агрегирани у једну позицију учешћа на почетку непосредно претходног периода. Такво обелодањивање требало би да буде припремљено методом агрегације за све заједничке подухвате на које ентитет примењује прелазне одредбе поменуте у параграфима Ц2-Ц6.
- Ц6 Након почетног признавања, ентитет би требало да рачуноводствено обухвата своје учешће у заједничком подухвату користећи метод удела, у складу са IAS 28 (измењен 2011. године).

Заједничка пословања—прелазак са метода удела на рачуноводствено обухватање имовине и обавеза

- Ц7 Када ентитет прелази са метода удела на рачуноводствено обухватање имовине и обавеза повезаних са његовим учешћем у заједничком пословању, ентитет би требало на почетку непосредно претходног периода, да престане да признаје учешће које је претходно рачуноводствено обухватано коришћењем метода удела, као и све друге позиције које су чиниле део нето учешћа ентитета у аранжману, а у складу са параграфом 38 из IAS 28 (измењен 2011. године), и да призна свој део у имовини и обавезама повезаним са учешћем у заједничко пословање, укључујући и сваки гудвил који је евентуално био део књиговодствене вредности учешћа.
- Ц8 Ентитет би требало да утврди своје учешће у имовини и обавезама повезаним са заједничким пословањем на основу његових права и обавеза у одређеној пропорцији, а у складу са уговорним аранжманом. Ентитет вреднује почетне књиговодствене вредности имовине и обавеза тако што их издваја из књиговодствене вредности учешћа на почетку непосредно претходног периода, а на основу информација које је ентитет користио приликом примене методе удела.
- Ц9 Свака призната разлика између учешћа које је претходно рачуноводствено обухваћено коришћењем метода удела, заједно са осталим ставкама које су чиниле део нето учешћа ентитета у аранжману, у складу са параграфом 38 из IAS 28 (измењен 2011. године), и нето вредности имовине и обавеза, укључујући и сваки гудвил, требало би да:
- (а) буде пребијена са било којим гудвилем који се односи на учешће, а за преосталу разлику се коригује нераспоређена добит на почетку непосредно претходног периода, ако је признати нето износ имовине и обавеза, укључујући и сваки гудвил, већи од учешћа (и свих других ставки које су чиниле део нето учешћа ентитета) са чијим признавањем се престаје.
 - (б) буде коригована на терет нераспоређене добити на почетку непосредно претходног периода, ако је признати нето износ имовине и обавеза, укључујући било који гудвил, мањи од учешћа (и свих других ставки које су чиниле део нето учешћа ентитета) са чијим признавањем се престаје.
- Ц10 Ентитет који прелази са метода удела на рачуноводствено обухватање имовине и обавеза требало би да обезбеди усаглашавање између учешћа са чијим признавањем се престаје и имовине и обавеза који се признају, заједно са свим преосталим разликама коригованим на терет нераспоређене добити, на почетку непосредно претходног периода.
- Ц11 Изузеци за почетно признавање из параграфа 15 и 24 из IAS 12 не примењују се када ентитет признаје имовину и обавезе који су повезани са његовим учешћем у заједничком пословању.

Прелазне одредбе за појединачне финансијске извештаје ентитета

- Ц12 Ентитет који је, у складу са параграфом 10 из IAS 27, у својим појединачним финансијских извештајима, претходно рачуноводствено обухватао своје учешће у заједничком пословању као учешће по набавној вредности или у складу са IFRS 9 требало би да:
- (а) престане са признавањем учешћа и да призна имовину и обавезе повезане са његовим учешћем у заједничком пословању по износива који су утврђени у складу са параграфима Ц7-Ц9.

- (б) обезбеди усаглашавање између учешћа са чијим признавањем се престаје, и имовине и обавеза који се признају, заједно са свим преосталим разликама коригованим преко нераспоређене добити, на почетку непосредно претходног периода.

Ц13 Изузеће од захтева који се односи на за почетно признавање из параграфа 15 и 24 из IAS 12 не примењује се када ентитет у својим појединачним финансијским извештајима признаје имовину и обавезе које се односе на његово учешће у заједничком пословању, а који су последица примене прелазних одредби за заједничка пословања поменутих у параграфу Ц12.

Позивање на „непосредно претходни период“

Ц13А Без обзира на позивање на "непосредно претходни период" у параграфима Ц2–Ц12, ентитет такође може да презентује кориговане упоредне информације за све раније презентоване периоде, али се од њега не захтева да то уради. Ако ентитет презентује кориговане упоредне информације за претходне периоде, свако позивање на „непосредно претходни период“ у параграфима Ц2–Ц12 требало би да се чита као „најранији кориговани упоредни период који је презентован“.

Ц13Б Ако ентитет презентује некориговане упоредне информације за било који ранији период, он би требало да јасно означи информације које нису кориговане, наводећи да су припремљене на различитој основи, и да ту основу објасни.

Упућивање на IFRS 9

Ц14 Ако ентитет примењује овај IFRS али још увек не примењује IFRS 9, свако упућивање на IFRS 9 требало би да се чита као упућивање на IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*.

Рачуноводствено обухватање учешћа у заједничким пословањима

Ц14А Објављивањем *Рачуноводственог обухватања учешћа у заједничким пословањима* (Измене IFRS 11), у мају 2014. године, измењен је наслов после параграфа Б33 и додати су параграфи 21А, Б33А-Б33Д и Ц1АА, уз њихове припадајуће наслове. Ентитет треба да примењује ове измене проспективно за учешћа у заједничким пословањима у којима сама активност у заједничким пословањима представља пословање на начин како је дефинисано у IFRS 3, за стицања која настају од почетка првог периода у ком се примењују ове измене. Као последица тога, не треба да се коригују износи признати за стицања учешћа у заједничким пословањима која су настала у претходним периодима.

Повлачење других IFRS

Ц15 Овај IFRS замењује следеће IFRS:

- (а) IAS 31 *Учешћа у заједничким подухватима*; и
- (б) SIC-13 *Заједнички контролисани ентитети – немонетарни улози учесника у заједничком подухвату*.