

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27

«Отдельная финансовая отчетность»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта - установить правила учета и раскрытия информации в отношении инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия при подготовке предприятием отдельной финансовой отчетности.

Сфера применения

- 2 Настоящий стандарт применяется при учете инвестиций в дочерние предприятия, совместную деятельность и ассоциированные предприятия, если предприятие решает представлять отдельную финансовую отчетность или этого от него требуют национальные регулирующие положения.
- 3 Настоящий стандарт не устанавливает, какие предприятия обязаны составлять отдельную финансовую отчетность. Стандарт применяется, когда предприятие подготавливает отдельную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Определения

- 4 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Консолидированная финансовая отчетность — финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и денежные потоки материнского предприятия и его дочерних предприятий представляются как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.

Отдельная финансовая отчетность — составляемая материнским предприятием (т.е. инвестором, имеющим контроль над дочерним предприятием) или инвестором, осуществляющим совместный контроль над объектом инвестиций или имеющим значительное влияние на него, финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются по себестоимости или в соответствии с МСФО (IFRS) 9.
- 5 Следующие определения установлены в Приложении А МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», Приложении А МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» и пункте 3 МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»:
 - ассоциированное предприятие
 - контроль над объектом инвестиций
 - группа
 - инвестиционная организация
 - совместный контроль
 - совместное предприятие
 - участник совместного предприятия
 - материнское предприятие
 - значительное влияние
 - дочернее предприятие.
- 6 Отдельная финансовая отчетность - это отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности или в дополнение к финансовой отчетности, в которой инвестиции в ассоциированные или совместные предприятия учитываются по методу долевого участия, в случаях, не изложенных в пунктах 8-8А. Отдельная финансовая отчетность может не являться приложением к указанной финансовой отчетности или сопровождать её.
- 7 Финансовая отчетность, составленная с использованием метода долевого участия, не является отдельной финансовой отчетностью. Аналогично, финансовая отчетность предприятия, не имеющего ни дочерних

предприятий, ни ассоциированных предприятий, ни долей участия в совместных предприятиях, не является отдельной финансовой отчетностью.

- 8 Предприятие, освобожденное от консолидации в соответствии с пунктом 4 (а) МСФО (IFRS) 10 или от применения метода долевого участия в соответствии с пунктом 17 МСФО (IAS) 28 (с поправками 2011 г.), может представлять отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности.
- 8A Инвестиционная организация, которая обязана в течение всего текущего периода и всех представленных сравнительных периодов применять исключение из требования о консолидации в отношении всех своих дочерних организаций согласно пункту 31 МСФО (IFRS) 10, представляет отдельную финансовую отчетность как свою единственную финансовую отчетность.

Подготовка отдельной финансовой отчетности

- 9 **Отдельная финансовая отчетность должна подготавливаться в соответствии со всеми применяемыми МСФО (IFRS), за исключением, изложенным в пункте 10.**

- 10 **При подготовке отдельной финансовой отчетности предприятие должно учитывать инвестиции в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия либо:**

- (a) по фактической стоимости, либо
- (b) в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Предприятие должно применять единый порядок учета для каждой категории инвестиций. Инвестиции, учитываемые по фактической стоимости, должны учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», когда они классифицируются как предназначенные для продажи (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенную для продажи). Измерение инвестиций, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 9, в данных обстоятельствах не изменяется.

- 11 Если предприятие выбирает, в соответствии с пунктом 18 МСФО (IAS) 28 (с поправками 2011 г.), оценивать свои инвестиции в ассоциированные или совместные предприятия по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IFRS) 9, то оно также должно учитывать эти инвестиции таким же образом в своей отдельной финансовой отчетности.
- 11A Если согласно пункту 31 МСФО (IFRS) 10 материнская организация обязана оценивать свою инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9, то она должна таким же образом учитывать ее в своей отдельной финансовой отчетности.
- 11B Если материнская организация перестает быть инвестиционной организацией либо становится инвестиционной организацией, то она должна учитывать данное изменение с той даты, когда произошло изменение ее статуса, следующим образом:
- (a) если организация перестает быть инвестиционной организацией, то данная организация должна в соответствии с пунктом 10 либо:
 - (i) учитывать инвестицию в дочернюю организацию по первоначальной стоимости. В качестве условной первоначальной стоимости на дату изменения статуса организации должна использоваться справедливая стоимость дочерней организации на эту дату; либо
 - (ii) продолжать учитывать инвестицию в дочернюю организацию согласно МСФО (IFRS) 9.
 - (b) если организация становится инвестиционной организацией, она должна учитывать инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Разница между предыдущим значением балансовой стоимости дочерней организации и ее справедливой стоимостью на дату изменения статуса инвестора должна признаваться как результат (положительный или отрицательный) в составе прибыли или убытка. Накопленная сумма корректировок справедливой стоимости в отношении данных дочерних организаций, ранее отраженных в составе прочего совокупного дохода, должна учитываться, как если бы у инвестиционной организации эти дочерние организации выбывали на дату изменения статуса.

- 12 **Предприятие должно признавать дивиденды, полученные от дочернего, совместного или ассоциированного предприятия, в составе прибыли или убытка в своей отдельной финансовой отчетности в момент установления права предприятия на получение дивидендов.**

- 13 Когда материнское предприятие реорганизовывает структуру своей группы, учреждая новое предприятие в качестве своего материнского предприятия таким образом, что соблюдаются следующие критерии:

- (a) новое материнское предприятие получает контроль над первоначальным материнским предприятием путем выпуска долевых инструментов в обмен на существующие долевые инструменты первоначального материнского предприятия;
- (b) активы и обязательства новой группы и первоначальной группы остаются одинаковыми непосредственно до и после реорганизации; и
- (c) собственники первоначального материнского предприятия до реорганизации имеют одинаковые абсолютные и соответствующие доли в чистых активах первоначальной группы и новой группы непосредственно до и после реорганизации,

а новое материнское предприятие учитывает свои инвестиции в первоначальном материнском предприятии в соответствии с пунктом 10(a) в своих отдельных финансовых отчетах, новое материнское предприятие должно измерять себестоимость по балансовой стоимости своей доли в статьях капитала, признанной в отдельных финансовых отчетах первоначального материнского предприятия на дату реорганизации.

- 14 Аналогичным образом, предприятие, не являющееся материнским предприятием, может учредить новое предприятие в качестве своего материнского предприятия таким образом, чтобы соблюдались критерии, указанные в пункте 13. Требования пункта 13 применяются к таким видам реорганизации в равной степени. В таких случаях термины «первоначальное материнское предприятие» и «первоначальная группа» подразумевают «первоначальное предприятие».

Раскрытие информации

- 15 Предприятие должно учитывать все применяемые МСФО при раскрытии информации в своей отдельной финансовой отчетности, включая требования пунктов 16 и 17.
- 16 Когда материнское предприятие, в соответствии с пунктом 4(a) МСФО (IFRS) 10, выбирает не представлять консолидированную финансовую отчетность, а вместо неё подготовить отдельную финансовую отчетность, предприятие должно раскрывать в упомянутой отдельной финансовой отчетности следующее:
- (a) тот факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью и что предприятие воспользовалось освобождением от консолидации; название и головной офис (а также страну юридической регистрации, если она отличается от страны головного офиса) предприятия, которое представило доступную для общего пользования консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также адрес, по которому можно получить такую консолидированную финансовую отчетность;
 - (b) перечень значительных инвестиций в дочерние совместные и ассоциированные предприятия, включая
 - (i) название объектов инвестиций.
 - (ii) головной офис (и страну юридической регистрации, если она отличается от страны головного офиса) объектов инвестиций.
 - (iii) свою долю собственности (и долю прав голоса, если она отличается от доли собственности), имеющуюся в объектах инвестиций;
 - (c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в п. (b).
- 16A Если инвестиционная организация, являющаяся материнской организацией (кроме материнской организации, указанной в пункте 16), составляет согласно пункту 8A отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности, она должна раскрыть этот факт. Инвестиционная организация также должна представить раскрытия, относящиеся к инвестиционным организациям, которые требуются согласно МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях».
- 17 Если материнское предприятие (кроме материнского предприятия, указанного в пунктах 16-16A) или инвестор, осуществляющий совместный контроль над объектом инвестиций или имеющий значительное влияние на него, подготавливает отдельную финансовую отчетность, то материнское предприятие или инвестор должны уточнять финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IAS) 28 (с поправками 2011 года), к которой они относятся. Материнское предприятие или инвестор также должны раскрыть в своей отдельной финансовой отчетности следующую информацию:
- (a) тот факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью, и причины, по которым подготавливается эта финансовая отчетность, если ее подготовка не требуется в соответствии с законодательством.

- (b) перечень значительных инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия, включая
 - (i) название объектов инвестиций.
 - (ii) головной офис (и страну юридической регистрации, если она отличается от страны головного офиса) объектов инвестиций.
 - (iii) свою долю собственности (и долю прав голоса, если она отличается от доли собственности), имеющуюся в объектах инвестиций.
- (c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в п. (b).

Материнское предприятие или инвестор также должны определять финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IAS) 28 (с поправками 2011 года), к которой они относятся.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 18 Предприятие должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет настоящий стандарт для более раннего периода, предприятие должно раскрыть этот факт и применять стандарт одновременно с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 28 (с поправками 2011 года).
- 18A Документ «*Инвестиционные организации*» (Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 10, Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 12 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 27)», выпущенный в октябре 2012 года, внес изменения в пункты 5, 6, 17 и 18, а также добавил пункты 8A, 11A–11B, 16A и 18B–18I. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если организация применяет данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа «*Инвестиционные организации*».
- 18B Если на дату первоначального применения документа «*Инвестиционные организации*» (которой для целей настоящего стандарта является начало годового отчетного периода, для которого данные поправки применяются впервые) материнская организация приходит к выводу, что она является инвестиционной организацией, она должна применять пункты 18C–18I в отношении своих инвестиций в дочерние организации.
- 18C На дату первоначального применения инвестиционная организация, которая ранее оценивала свою инвестицию в дочернюю организацию по первоначальной стоимости, должна вместо этого оценить данную инвестицию по справедливой стоимости через прибыль или убыток, как если бы требования настоящего стандарта действовали всегда. Инвестиционная организация должна произвести ретроспективную корректировку сумм, относящихся к годовому периоду, непосредственно предшествующему дате первоначального применения, а также должна скорректировать нераспределенную прибыль по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода в отношении разницы между:
- (a) предыдущей балансовой стоимостью инвестиции; и
 - (b) справедливой стоимостью инвестиции инвестора в данную дочернюю организацию.
- 18D На дату первоначального применения инвестиционная организация, которая ранее оценивала свою инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, должна продолжать оценивать данную инвестицию по справедливой стоимости. Накопленная сумма корректировок справедливой стоимости, ранее отраженных в составе прочего совокупного дохода, должна быть переведена в состав нераспределенной прибыли по состоянию на начало годового периода, непосредственно предшествующего дате первоначального применения.
- 18E На дату первоначального применения инвестиционная организация не должна производить корректировок прежнего порядка учета доли участия в дочерней организации, которую она ранее решила оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9, что допускается пунктом 10.
- 18F До даты применения МСФО (IFRS) 13 «*Оценка справедливой стоимости*» инвестиционная организация должна использовать значения справедливой стоимости, которые ранее представлялись инвесторам или руководству, если данные значения представляют собой сумму, за которую инвестиция могла бы быть обменена на дату проведения оценки в ходе сделки между независимыми и осведомленными сторонами, действующими добровольно.

18G Если оценка инвестиции в дочернюю организацию согласно пунктам 18C–18F практически неосуществима (как это определено в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»), то инвестиционная организация должна применять требования настоящего стандарта по состоянию на начало самого раннего периода, для которого применение пунктов 18C–18F практически осуществимо; этим периодом может быть текущий период. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сумм, относящихся к годовому периоду, непосредственно предшествующему дате первоначального применения, если только началом самого раннего периода, для которого применение этого пункта практически осуществимо, не является текущий период. Если дата, на которую оценка справедливой стоимости дочерней организации практически осуществима для инвестиционной организации, имеет место ранее чем начало непосредственно предшествующего периода, то инвестор должен произвести корректировку капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода в отношении разницы между:

- (a) предыдущей балансовой стоимостью инвестиции; и
- (b) справедливой стоимостью инвестиции инвестора в данную дочернюю организацию.

Если самым ранним периодом, для которого практически осуществимо применение настоящего пункта, является текущий период, то корректировка в составе капитала должна признаваться на начало текущего периода.

18H Если у инвестиционной организации выбывает инвестиция в дочернюю организацию или происходит утрата контроля над ней до даты первоначального применения документа «Инвестиционные организации», то инвестиционная организация не обязана производить корректировки ранее применявшегося к данной инвестиции порядка учета.

18I Несмотря на указания на годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения («непосредственно предшествующий период»), содержащиеся в пунктах 18C–18G, организация вправе, но не обязана, представлять скорректированную сравнительную информацию за более ранние представленные ею периоды. Если организация все же представляет скорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, то все указания на «непосредственно предшествующий период» в пунктах 18C–18G должны рассматриваться как указания на «самый ранний из представленных скорректированных сравнительных периодов». Если организация представляет нескорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, то она должна четко идентифицировать информацию, которая не подверглась корректировке, заявить, что она была подготовлена на другой основе, и представить разъяснения в отношении данной основы подготовки информации.

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

19 Если предприятие применяет настоящий стандарт, но все еще не применяет МСФО (IFRS) 9, то любая ссылка на МСФО (IFRS) 9 должна читаться как ссылка на МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Прекращение действия МСФО (IAS) 27 (в редакции 2008 г.)

20 Настоящий стандарт выпускается одновременно с МСФО (IFRS) 10. Оба эти МСФО заменяют МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (с поправками 2008 г.).