

# Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27

## «Отдельная финансовая отчетность»

### Цель

---

- 1 Целью настоящего стандарта является установление правил учета и раскрытия информации в отношении инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации при подготовке организацией отдельной финансовой отчетности.

### Сфера применения

---

- 2 Настоящий стандарт применяется при учете инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, если организация делает выбор или обязана по местным нормативно-правовым актам представлять отдельную финансовую отчетность.
- 3 Настоящий стандарт не устанавливает, какие организации обязаны составлять отдельную финансовую отчетность. Стандарт применяется, когда организация 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, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представляются как относящиеся к единому хозяйствующему субъекту.
- Отдельная финансовая отчетность* – составляемая организацией финансовая отчетность, в которой организация может по собственному выбору с соблюдением требований настоящего стандарта учитывать свои инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации либо по первоначальной стоимости, либо в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*», либо с использованием метода долевого участия, как описано в МСФО (IAS) 28 «*Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия*».
- 5 Следующие определения установлены в Приложении А МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*», Приложении А МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*» и пункте 3 МСФО (IAS) 28:
- ассоциированная организация;
  - метод долевого участия;
  - контроль над объектом инвестиций;
  - группа;
  - инвестиционная организация;
  - совместный контроль;
  - совместное предприятие;
  - участник совместного предприятия;
  - материнская организация;
  - значительное влияние;
  - дочерняя организация.
- 6 Отдельная финансовая отчетность - это отчетность, которая представляется в дополнение к консолидированной финансовой отчетности или в дополнение к финансовой отчетности инвестора,

- не имеющего инвестиций в дочерние организации, но имеющего инвестиции в ассоциированные организации или совместные предприятия, в которой инвестиции в ассоциированные организации или совместные предприятия должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 28 по методу долевого участия, в случаях, не изложенных в пунктах 8 - 8А.
- 7 Финансовая отчетность организации, не имеющей ни дочерних организаций, ни ассоциированных организаций и не являющейся участником совместных предприятий, не является отдельной финансовой отчетностью.
- 8 Организация, освобожденная 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 учетом поправок 2011 года), может представлять отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности.
- 8А 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 применимыми МСФО, с учетом исключения, указанного в пункте 10.
- 10 При подготовке отдельной финансовой отчетности организация должна учитывать инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации:
- (a) по первоначальной стоимости,
  - (b) в соответствии с МСФО (IFRS) 9,
  - (c) с использованием метода долевого участия, как описано в МСФО (IAS) 28.

**Организация должна применять единый порядок учета для каждой категории инвестиций. Инвестиции, учитываемые по первоначальной стоимости либо с использованием метода долевого участия, должны отражаться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», когда они классифицируются как предназначенные для продажи или для распределения (или включены в выбывающую группу, классифицированную как предназначенную для продажи или для распределения). Оценка инвестиций, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 9, в данных обстоятельствах не изменяется.**

- 11 Если организация делает выбор в соответствии с пунктом 18 МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) оценивать инвестиции в ассоциированные организации или совместные предприятия по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9, то она должна учитывать эти инвестиции таким же образом в отдельной финансовой отчетности.
- 11А 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 отдельной финансовой отчетности.
- 11В 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 учитывать инвестицию в дочернюю организацию в соответствии с пунктом 10. Дата изменения статуса должна рассматриваться в качестве условной даты приобретения. Когда инвестиция в дочернюю организацию отражается в учете в соответствии с пунктом 10, справедливая стоимость дочерней организации на условную дату приобретения должна представлять собой переданное условное возмещение.
    - (i) [удален]
    - (ii) [удален]
  - (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 прибыль или убыток в составе прибыли или убытка за период. Накопленная сумма прибылей или убытков, ранее признанных в отношении таких дочерних организаций в составе прочего совокупного дохода, должна учитываться так, как если бы инвестиционная организация отражала выбытие этих дочерних организаций на дату изменения своего статуса.

- 12 **Дивиденды от дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации признаются в отдельной финансовой отчетности организации в момент установления права организации на получение дивидендов. Дивиденды признаются в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда организация принимает решение об использовании метода долевого участия и в этом случае дивиденды признаются в качестве уменьшения балансовой стоимости инвестиции.**
- 13 Когда материнская организация реорганизовывает структуру своей группы, учреждая новую организацию в качестве своей материнской организации таким образом, что соблюдаются следующие критерии:
- (a) новая материнская организация получает контроль над первоначальной материнской организацией путем выпуска долевых инструментов в обмен на существующие долевые инструменты первоначальной материнской организации;
  - (b) активы и обязательства новой группы и первоначальной группы остаются одинаковыми непосредственно до и после реорганизации; и
  - (c) собственники первоначальной материнской организации до реорганизации имеют одинаковые абсолютные и относительные доли в чистых активах первоначальной группы и новой группы непосредственно до и после реорганизации,
- а новая материнская организация учитывает свои инвестиции в первоначальную материнскую организацию в соответствии с пунктом 10(a) в своей отдельной финансовой отчетности, новая материнская организация должна оценить первоначальную стоимость в размере балансовой стоимости своей доли в статьях собственного капитала, признанную в отдельной финансовой отчетности первоначальной материнской организации на дату реорганизации.
- 14 Аналогично организация, не являющаяся материнской организацией, может учредить новую организацию в качестве своей материнской организации таким образом, чтобы соблюдались критерии, указанные в пункте 13. Требования пункта 13 применяются к таким видам реорганизации в равной степени. В этих случаях термины «первоначальная материнская организация» и «первоначальная группа» подразумевают «первоначальную организацию».

## Раскрытие информации

- 15 **Организация должна учитывать все применимые МСФО при раскрытии информации в отдельной финансовой отчетности, включая требования пунктов 16–17.**
- 16 **Когда материнская организация, в соответствии с пунктом 4(a) МСФО (IFRS) 10, делает выбор не представлять консолидированную финансовую отчетность, а вместо нее подготовить отдельную финансовую отчетность, организация должна раскрывать в упомянутой отдельной финансовой отчетности следующее:**
- (a) **факт, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью и что организация воспользовалась освобождением от консолидации; название и место ведения основной деятельности (а также страну юридической регистрации, если она отличается от места ведения основной деятельности) организации, которая представила соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности консолидированную финансовую отчетность, доступную для публичного использования, а также адрес, по которому можно получить такую консолидированную финансовую отчетность;**
  - (b) **перечень значительных инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, включая:**
    - (i) **название объектов инвестиций;**
    - (ii) **место ведения основной деятельности (и страну юридической регистрации, если она отличается от места ведения основной деятельности) объектов инвестиций;**

- (iii) свою долю владения (и долю прав голоса, если она отличается от доли владения) в этих объектах инвестиций;
  - (c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в подпункте (b).
- 16А Если инвестиционная организация, являющаяся материнской организацией (кроме материнской организации, указанной в пункте 16), составляет согласно пункту 8А 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 организациях*».
- 17 Если материнская организация (кроме материнской организации, указанной в пунктах 16–16А) или инвестор, осуществляющий совместный контроль над объектом инвестиций или имеющий значительное влияние на него, готовят отдельную финансовую отчетность, то материнская организация или инвестор должны указать финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года), к которой относится отдельная финансовая отчетность. Материнская организация или инвестор также должны раскрыть в своей отдельной финансовой отчетности следующую информацию:
- (a) 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 организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, включая:
    - (i) название объектов инвестиций;
    - (ii) место ведения основной деятельности (и страну юридической регистрации, если она отличается от места основной деятельности) объектов инвестиций;
    - (iii) свою долю владения (и долю прав голоса, если она отличается от доли владения), имеющуюся в объектах инвестиций;
  - (c) описание примененного метода учета инвестиций, указанных в подпункте (b).

## **Дата вступления в силу и переходные положения**

- 18 Организация должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт для более раннего периода, организация должна раскрыть этот факт и применять стандарт одновременно с МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).
- 18А Поправками к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27 «*Инвестиционные организации*», выпущенными в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты 5, 6, 17 и 18, а также добавлены пункты 8А, 11А–11В, 16А и 18В–18І. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав поправок «*Инвестиционные организации*».
- 18В Если на дату первоначального применения поправок «*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 18С–18І в отношении своих инвестиций в дочерние организации.
- 18С 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 владения 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 при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.
- 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 собственного 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 собственного 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 поправок «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 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.
- 18J Документ «Метод долевого участия в отдельной финансовой отчетности (Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 27)», выпущенный в августе 2014 года, внес изменения в пункты 4–7, 10, 11B и 12. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты, ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Допускается досрочное применение. Если организация применяет данные поправки в отношении более раннего периода, ей следует раскрыть данный факт.

## **Ссылки на МСФО (IFRS) 9**

- 19 Если организация 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 года)**

- 20 Настоящий стандарт выпускается одновременно с МСФО (IFRS) 10. Оба эти МСФО заменяют МСФО (IAS) 27 *«Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»* (с учетом поправок 2008 года).