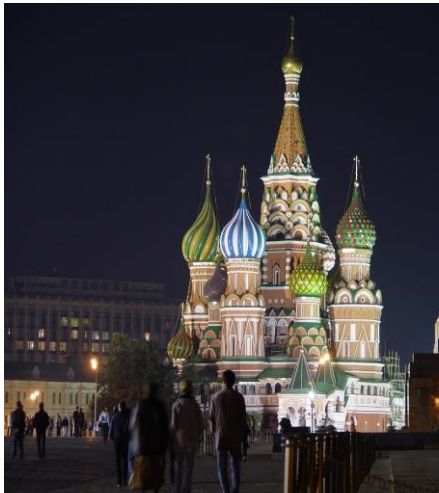


# ПОСОБИЕ ПО МСФО

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



**МСФО (IAS) 27 Отдельная финансовая отчетность**

**<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=18#tab3>**

**2012г.**

## 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 Bankir.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 риска), 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** (bankir.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 ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

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. Смиту** (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

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

Авторы: ГРМ, и Робин Джойс

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ОБЛАСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ	5
ОПРЕДЕЛЕНИЯ	5
ПОДГОТОВКА ОТДЕЛЬНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	6
РЕОРГАНИЗАЦИЯ ГРУППЫ	7
РАСКРЫТИЕ	8

## МСФО (IAS) 27 Отдельная финансовая отчетность

Дата вступления в силу: 1 января 2013 года.

### Введение

Из МСФО (IAS) 27 исключены правила составления консолидированной отчетности, которые перешли к МСФО (IAS) 10 (и раскрыты в МСФО (IAS) 12). В МСФО (IAS) 27 остался порядок составления Отдельной Финансовой Отчетности. (Предыдущее пособие будет доступно на время переходного периода до 2013 года)

Эта несложная отчетность используется либо в качестве дополнения к консолидированной финансовой отчетности (там, где это требуется законодательством), либо для промежуточных холдинговых компаний. МСФО (IAS) 27 позволяет промежуточным холдинговым компаниям избежать излишней консолидации их отчетности, если законодательство позволяет материнской компании предоставлять консолидированную отчетность.

Кроме того, МСФО (IAS) 27 дает правила Реорганизации Группы компаний, когда новая материнская компания создается при сохранении прежних чистых активов.

МСФО (IAS) 27 содержит **правила бухгалтерского учета и требования к раскрытию информации для инвестиций в дочерние, совместные предприятия и ассоциации**, когда предприятие подготавливает отдельную финансовую отчетность.

МСФО 27 требует от предприятия, подготавливающего отдельную финансовую отчетность, учитывать эти инвестиции **по их стоимости или в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9** Финансовые инструменты.

### Область применения

МСФО (IAS) 27 применяется для учета инвестиций в дочерние, совместные предприятия и ассоциации по выбору самого предприятия или по требованию местных норм регулирования о предоставлении отдельной финансовой отчетности. МСФО 27 не устанавливает, какие предприятия должны предоставлять отдельную финансовую отчетность. Этот стандарт применяется, когда предприятие подготавливает отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

### Определения

Нижеследующие термины использованы в МСФО (IAS) 27 в значениях:

**Консолидированная финансовая отчетность** – это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и движения денежных средств материнской компании и в ее дочерних предприятиях представлены как в отчетности экономически единого предприятия.

**Отдельная финансовая отчетность** – это отчетность по инвестициям, в которой инвестиции учитываются по стоимости или в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», представленная материнской компанией (т.е. инвестором, имеющим контроль над дочерним предприятием) или инвестором, имеющим совместный контроль или значительное влияние.

В МСФО (IFRS) 10 и 11 и в МСФО (IAS) 28 используются следующие понятия:

- ассоциация
- контроль над инвестициями

- группа
- совместный контроль
- совместное предприятие
- совместная предпринимательская деятельность
- учредитель или материнская компания
- значительное влияние
- подконтрольное предприятие.

Отдельная финансовая отчетность - это отчетность, предоставленная в дополнение к консолидированной или финансовой отчетности, в которых инвестиции в ассоциированные компании или совместные предприятия учитываются по методу долевого участия за исключением обстоятельств, изложенных ниже. Отдельная финансовая отчетность не должна добавляться к этим отчетам или сопровождать их.

Финансовая отчетность, в которой применяется метод долевого участия, не является отдельной финансовой отчетностью. Кроме того, финансовая отчетность предприятия, не имеющего дочернего, ассоциированного предприятия или инвестиций в совместное предприятие, не является отдельной финансовой отчетности.

### **ОСВОБОЖДЕНИЕ**

Предприятие, которое освобождается от консолидации в соответствии с параграфом 4 (а) МСФО (IFRS) 10 или от применения метода долевого участия в соответствии с параграфом 17 МСФО 28, может предоставить отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности.

### **Подготовка отдельной финансовой отчетности**

**Отдельная финансовая отчетность должна быть подготовлена в соответствии со всеми применяемыми Международными Стандартами.**

Когда предприятие подготавливает отдельную финансовую отчетность, оно должно вести учет инвестиций в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия либо:

**<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=18#tab3>**

- (i) по стоимости, или
- (ii) в соответствии с МСФО ( IFRS) 9.

Предприятие должно применять одинаковый порядок учета внутри каждой категории инвестиций.

К инвестициям, которые учтены по стоимости, должны применяться требования МСФО (IFRS) 5 – в том случае, когда эти инвестиции классифицируются как предназначенные для продажи (или включены в распоряжение группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи). Оценка стоимости инвестиций, учитываемых в соответствии с МСФО (IFRS) 9, при этом не изменяется.

Если предприятие переходит на МСФО (IAS) 28 и оценивает свои инвестиции в ассоциации или совместные предприятия по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО 9, то учет этих инвестиций в отдельной финансовой отчетности ведется так же.

Признание дивидендов от дочернего, совместного предприятия или участия в ассоциации в прибыли или убытке в отдельной финансовой отчетности производится только после установления права на получение этих дивидендов.

## Реорганизация группы

Реорганизация группы с изменением ее структуры и созданием нового учредителя должна удовлетворять следующим критериям:

- (i) переход контроля от первоначального учредителя к новому осуществляется через выпуск долевых инструментов и их обмен на существующие долевые инструменты первоначального учредителя;
- (ii) непосредственно до и после реорганизации активы и пассивы новой группы сохраняются такими же, как у первоначальной группы, и
- (iii) доли собственников в чистых активах и абсолютная величина этих долей в новом предприятии сохраняются такими же, как в первоначальном предприятии непосредственно до и после реорганизации

и учет инвестиций новых учредителей в первоначальную компанию в отдельной финансовой отчетности ведется по стоимости.

новый учредитель должен показать текущую балансовую стоимость своей доли собственного капитала и доли первоначального учредителя в отдельной финансовой отчетности на дату реорганизации.

Кроме того, предприятие, которое не является учредителем (например, единственная компания), может определить новое предприятие в качестве учредителя в том порядке, который удовлетворяет вышеперечисленным критериям. Эти требования в равной степени относятся к такой реорганизации. В таких случаях, ссылки на «первоначального учредителя» и «первоначальную группу» являются ссылками на «первоначальное предприятие».

## **Раскрытие**

**Предприятие должно применять все действующие МСФО при предоставлении пояснений, содержащихся в отдельной финансовой отчетности.**

**Когда учредитель (материнская компания), в соответствии с МСФО 10, принимает решение не представлять консолидированную финансовую отчетность, а вместо этого подготавливает отдельную финансовую отчетность, то в ней должна быть раскрыта следующая информация:**

- (1) тот факт, что финансовая отчетность является отдельной финансовой отчетностью;**  
**что использовалось освобождение от консолидации;**  
**наименование предприятия, которое подготавливает консолидированную финансовую отчетность для публичного использования в соответствии с МСФО, и местонахождение его основного бизнеса (и страну регистрации, если есть несовпадение), а также адрес, по которому эта консолидированная отчетность может быть получена.**
- (2) перечень существенных инвестиций в дочерние, совместные предприятия и ассоциации, в том числе:**
  - (i) наименование этих предприятий,**
  - (ii) местонахождение бизнеса этих предприятий (и страну регистрации, если есть несовпадение).**



(iii) размер доли в капитале этих предприятий (и принадлежащая ему доля в голосующих акциях, если есть отличие).

(3) описание метода, используемого для учета инвестиций, перечисленных в (2).

Когда материнская компания без учета дочернего бизнеса или инвестор с совместным контролем или существенным влиянием на инвестиции подготавливают отдельную финансовую отчетность, они определяют, в соответствии с какими стандартами эта отчетность готовится - МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IFRS) 28.

Материнская компания или инвестор должны раскрыть в своей отдельной финансовой отчетности:

- (1) тот факт, что отчетность является отдельной финансовой отчетностью и причины, по которой она предоставляется, если этого предоставления не требует законодательство.
- (2) перечень существенных инвестиций в дочерние, совместные предприятия и ассоциации, в том числе:
  - (i) наименование этих предприятий.
  - (ii) местонахождение бизнеса этих предприятий (и страну регистрации, если есть несовпадение).
  - (iii) размер доли в капитале этих предприятий (и размер доли в голосующих акциях, если есть отличие).
- (3) описание метода, используемого для учета инвестиций, перечисленных в (2).

Материнская компания или инвестор должны также определить, в соответствии с какими стандартами они подготавливают эту отчетность - МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 или МСФО (IFRS) 28.