

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27

Окрема фінансова звітність

Мета

- 1 Мета цього стандарту – визначити порядок обліку та вимоги розкриття інформації щодо інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність.

Сфера застосування

- 2 Цей стандарт слід застосовувати для обліку інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання вирішує (або повинен відповідно до місцевих нормативних вимог) подавати окрему фінансову звітність.
- 3 Цей стандарт не встановлює, які суб'єкти господарювання складають окрему фінансову звітність. Він застосовується, коли суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, яка відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Визначення

- 4 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:
Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки єдиного економічного суб'єкта господарювання.
Окрема фінансова звітність – звітність, що подається материнським підприємством (тобто інвестором, який контролює дочірнє підприємство) або інвестором, який має спільний контроль над об'єктом інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, у якій інвестиції обліковуються за собівартістю або відповідно до МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*".
- 5 Вказані далі терміни визначені у Додатку А до МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*", Додатку А до МСФЗ 11 "*Спільна діяльність*" та параграфі 3 до МСБО 28 "*Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства*":
 - асоційоване підприємство
 - контроль об'єкта інвестування
 - група
 - інвестиційний суб'єкт господарювання
 - спільний контроль
 - спільне підприємство
 - учасник спільного підприємства
 - материнське підприємство
 - суттєвий вплив
 - дочірнє підприємство.

- 6 Окрема фінансова звітність – це така звітність, що подається додатково до консолідованої фінансової звітності або додатково до фінансової звітності, у якій інвестиції в асоційовані підприємства або спільні підприємства обліковуються з використанням методу участі в капіталі, за винятком обставин, викладених в параграфах 8–8А. Окрему фінансову звітність не треба додавати до цієї звітності, і вона не повинна супроводжувати цю звітність.
- 7 Фінансова звітність, у якій застосовується метод участі в капіталі, не є окремою фінансовою звітністю. Так само, фінансова звітність суб'єкта господарювання, який не має дочірнього підприємства, асоційованого підприємства або частки учасника спільного підприємства у спільному підприємстві, не є окремою фінансовою звітністю.
- 8 Суб'єкт господарювання, який згідно з параграфом 4а) МСФЗ 10 звільняється від консолідації, або згідно з параграфом 17 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.) від застосування методу участі в капіталі, може подавати окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність.
- 8А Інвестиційний суб'єкт господарювання, від якого вимагається у поточному періоді та всіх поданих порівняльних періодах застосовувати виняток щодо консолідації до всіх своїх дочірніх підприємств відповідно до параграфа 31 МСФЗ 10, подає окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність.

Складання окремої фінансової звітності

- 9 Окрема фінансова звітність складається відповідно до усіх застосовних МСФЗ, за винятком передбаченого в параграфі 10.
- 10 Коли суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, він обліковує інвестиції у дочірні, спільні та асоційовані підприємства або:
- за собівартістю,
або
 - відповідно до МСФЗ 9.
- Суб'єкт господарювання має застосовувати однаковий метод обліку до кожної категорії інвестицій. Інвестиції, які обліковуються за собівартістю, мають обліковуватись відповідно до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", якщо вони класифіковані як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, яка класифікована як утримувана для продажу). За таких обставин облік інвестицій, відповідно до МСФЗ 9, не змінюється.
- 11 Якщо суб'єкт господарювання вирішить, відповідно до параграфа 18 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.), оцінювати свої інвестиції в асоційовані або спільні підприємства за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9, то він має обліковувати такі інвестиції у такий саме спосіб і в окремій фінансовій звітності.
- 11А Якщо материнське підприємство повинно, відповідно до параграфа 31 МСФЗ 10, оцінювати свою інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9, то воно обліковує свою інвестицію в дочірнє підприємство у такий самий спосіб і в своїй окремій фінансовій звітності.
- 11Б Якщо материнське підприємство припиняє бути інвестиційним суб'єктом господарювання, або стає інвестиційним суб'єктом господарювання, то воно обліковує зміни з дати, коли сталася така зміна статусу, таким чином:
- якщо суб'єкт господарювання припиняє бути інвестиційним суб'єктом господарювання, то суб'єкт господарювання, відповідно до параграфа 10, або
 - обліковує інвестицію в дочірнє підприємство за собівартістю. Доцільною вартістю та таку дату слід вважати справедливою вартістю дочірнього підприємства на дату зміни статусу; або

ii) продовжувати обліковувати інвестицію у дочірнє підприємство відповідно до МСФЗ 9.

б) коли суб'єкт господарювання стає інвестиційним суб'єктом господарювання, він обліковує інвестицію у дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9. Різницю між попередньою балансовою вартістю дочірнього підприємства та його справедливою вартістю на дату зміни статусу інвестора слід визнавати як прибуток або збиток у прибутку або збитку. Кумулятивну величину будь-якого коригування справедливої вартості, раніше визнану в іншому сукупному доході щодо таких дочірніх підприємств, слід розглядати так, нібито інвестиційним суб'єктом господарювання здійснив вибуття таких дочірніх підприємств на дату зміни статусу.

12 Суб'єкт господарювання визнає дивіденди, отримані від дочірнього, спільно контролюваного або асоційованого підприємства в складі прибутку чи збитку у своїй окремій фінансовій звітності, коли встановлено його право отримати дивіденд.

13 Коли материнське підприємство проводить реорганізацію структури своєї групи шляхом створення нового суб'єкта господарювання у якості свого материнського підприємства в спосіб, який відповідає таким критеріям:

- а) нове материнське підприємство отримує контроль над первісним материнським підприємством шляхом випуску інструментів власного капіталу в обмін на існуючі інструменти власного капіталу первісного материнського підприємства;
- б) активи та зобов'язання нової групи та первісної групи є однаковими безпосередньо перед реорганізацією та після неї; та
- в) власники первісного материнського підприємства перед реорганізацією мають однакові абсолютні та відносні частки в чистих активах первісної групи та нової групи безпосередньо перед реорганізацією та після неї,

і нове материнське підприємство обліковує свої інвестиції в первісне материнське підприємство відповідно до параграфу 10а) у своїй окремій фінансовій звітності, нове материнське підприємство має оцінювати собівартість за балансовою вартістю своєї частки статей власного капіталу, що визнана в окремій фінансовій звітності первісного материнського підприємства на дату реорганізації.

14 Аналогічно, суб'єкт господарювання, який не є материнським підприємством, може створити новий суб'єкт господарювання в якості свого материнського підприємства в спосіб, який задовольняє критеріям, наведеним в параграфі 13. Вимоги параграфу 13 застосовуються однаковою мірою до таких реорганізацій. У таких випадках посилання на "первісне материнське підприємство" та "первісну групу" є посиланнями на «первісний суб'єкт господарювання».

Розкриття інформації

15 Здійснюючи розкриття інформації у своїй окремій фінансовій звітності, суб'єкт господарювання застосовує усі доречні МСФЗ, в тому числі вимоги, викладені в параграфах 16 та 17.

16 Якщо материнське підприємство, згідно з параграфом 4а) МСФЗ 10, вирішує не складати консолідованої фінансової звітності, а натомість складати окрему фінансову звітність, то воно має розкривати у цій окремій фінансовій звітності:

- а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю; факт використання звільнення від консолідації; назву та основне місце ведення бізнесу (та країну реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) суб'єкта господарювання, консолідована фінансова звітність якого, що відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності, була складена для оприлюднення; а також адресу, за якою можна отримати цю консолідовану фінансову звітність;
- б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням
 - і) назви таких об'єктів інвестування,

- ii) основного місця ведення бізнесу (та країни реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) таких об'єктів інвестування;
 - iii) його частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об'єктах інвестування;
 - в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б).
- 16А Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством (окрім материнського підприємства, про яке йдеться в параграфі 16), складає, відповідно до параграфа 8А, окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність, то він розкриває цей факт. Інвестиційний суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про інвестиційні суб'єкти господарювання, якої вимагає МСФЗ 12 *"Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання"*.
- 17 Якщо материнське підприємство (інше, ніж материнське підприємство, визначене в параграфах 16–16А) або інвестор, який спільно контролює об'єкт інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, складає окрему фінансову звітність, то материнське підприємство або інвестор мають вказати фінансову звітність, складену відповідно до МСФЗ 10, МСФЗ 11 або МСБО 28 (зміненого у 2011 р.), з якою вона пов'язана. Материнське підприємство або інвестор повинні також розкрити у своїй окремій фінансовій звітності:
- а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю, і причини їх складання, якщо це не вимагається законодавством;
 - б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням
 - i) назви таких об'єктів інвестування,
 - ii) основного місця ведення бізнесу (та країни реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) таких об'єктів інвестування;
 - iii) їхньої частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об'єктах інвестування;
 - в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б).

Дата набрання чинності та перехід

- 18 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт раніше вказаної дати, то він розкриває цей факт і одночасно застосовує МСФЗ 10, МСФЗ 11, МСФЗ 12 та МСБО 28 (змінений у 2011 р.)
- 18А Документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 р., змінив параграфи 5, 6, 17 та 18 та додав параграфи 8А, 11А–11Б, 16А та 18Б–18Ж. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Застосування до періодів, що починаються раніше вказаної дати, дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він розкриває цей факт і водночас застосовує всі зміни, включені у документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"*.
- 18Б Якщо на дату першого застосування змін, запроваджених документом *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* (якою для цілей цього МСФЗ вважається початок річного звітного періоду, для якого такі зміни застосовуються вперше), материнське підприємство дійшло висновку, що воно є інвестиційним суб'єктом господарювання, то до своєї інвестиції у дочірнє підприємство воно застосовує параграфи 18Б–18Ж.
- 18В На дату першого застосування інвестиційний суб'єкт господарювання, який раніше оцінював свою інвестицію у дочірнє підприємство за собівартістю, повинен натомість оцінювати таку інвестицію за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку так, нібито вимоги цього МСФЗ були чинні завжди. Інвестиційний суб'єкт господарювання повинен ретроспективно скоригувати річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування, а також скоригувати нерозподілений прибуток на початок періоду, що безпосередньо передує даті першого впровадження цього МСФЗ, для будь-якої різниці між:

- а) попередньою балансовою вартістю інвестиції та
- б) справедливою вартістю інвестиції інвестора у дочірнє підприємство.

- 18Г На дату першого застосування інвестиційний суб'єкт господарювання, який раніше оцінював свою інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході, повинен продовжувати оцінювати так інвестицію за справедливою вартістю. Кумулятивну величину будь-якого коригування справедливої вартості, раніше визнаного в іншому сукупному доході, слід перевести до нерозподіленого прибутку на початок річного періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування.
- 18Г На дату першого застосування інвестиційний суб'єкт господарювання не повинен здійснювати коригувань виконаного раніше обліку частки участі у дочірньому підприємстві, яке він раніше вирішив оцінювати за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9, як дозволено в параграфі 10.
- 18Д До дати, з якої суб'єкт господарювання починає застосовувати МСФЗ 13 *"Оцінка справедливої вартості"*, інвестиційний суб'єкт господарювання використовує ті значення справедливої вартості, які були повідомлені інвесторам або керівництву, якщо ці значення представляють суму, за яку інвестицію можна було б обміняти між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами на дату оцінки.
- 18Е Якщо оцінювання інвестиції у дочірнє підприємство відповідно до параграфів 18В–18Д є неможливим (як визначено в МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"*), то інвестиційний суб'єкт господарювання повинен застосовувати вимоги цього МСФЗ на початок найбільш раннього періоду, для якого застосування параграфів 18В–18Д є можливим, причому це може бути поточний період. Інвестор ретроспективно коригує річний період, який безпосередньо передує даті першого застосування, окрім випадків, коли найбільш ранній період, для якого застосування цього параграфа є можливим, – це поточний період. Якщо оцінювання справедливої вартості дочірнього підприємства є можливим для інвестиційного суб'єкта господарювання раніше, ніж початок безпосередньо попереднього періоду, то інвестор повинен скоригувати власний капітал на початок безпосередньо попереднього періоду для будь-якої різниці між
- а) попередньою балансовою вартістю інвестиції та
 - б) справедливою вартістю інвестиції інвестора у дочірнє підприємство.

Якщо найбільш ранній період, для якого застосування цього параграфа є можливим, – це поточний період, то коригування власного капіталу має бути визнане на початок поточного періоду.

- 18Є Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання здійснив вибуття інвестиції у дочірнє підприємство або втратив контроль над нею до дати першого застосування змін, запроваджених документом *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"*, то від інвестиційного суб'єкта господарювання не вимагається виконання коригувань здійсненого раніше відображення в обліку такої інвестиції.
- 18Ж Незважаючи на посилання на річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування ("безпосередньо попередній період") в параграфах 18В–18Е, суб'єкт господарювання може також подати скориговану порівняльну інформацію для будь-яких раніше поданих періодів, але він не зобов'язаний цього робити. Якщо суб'єкт господарювання подає скориговану порівняльну інформацію для будь-яких більш ранніх періодів, то всі посилання на "безпосередньо попередній період" в параграфах 18В–18Е слід читати як "найбільш ранній поданий скоригований порівняльний період". Якщо суб'єкт господарювання подає не скориговану порівняльну інформацію для будь-якого більш раннього періоду, то він повинен чітко ідентифікувати інформацію, яка не була скоригована, зазначити, що вона підготовлена на іншій основі та пояснити таку основу.

Посилання на МСФЗ 9

- 19 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт, але ще не застосовує МСФЗ 9, то будь-які посилання на МСФЗ 9 слід вважати посиланнями на МСБО 39 *"Фінансові інструменти: визнання та оцінка"*.

Вилучення МСБО 27 (2008 р.)

- 20 Цей стандарт виданий паралельно з МСФЗ 10. Разом ці два МСФЗ заміняють МСБО 27 *“Консолідована та окрема фінансова звітність”* (змінений у 2008 р.).