

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 27 "КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОТЧЕТЫ И УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В ДОЧЕРНИЕ ПРЕДПРИЯТИЯ"

Примечание: По всему тексту заменить:

• слова «консолидированный отчет о финансовых результатах» заменить словами «консолидированный отчет о прибыли и убытках» в соответствующем падеже;

• слова «головное предприятие» заменить словами «материнская компания» в соответствующем падеже; согласно ПМФ116 от 26.12.08, МО237-240/31.12.08; в силу с 31.12.08

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе международного стандарта бухгалтерского учета 27 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия", принятого Комитетом по МСБУ в 1990 году и пересмотренного в 1994 году.

Цель

2. Цель данного стандарта заключается в изложении порядка составления и представления консолидированных финансовых отчетов группы предприятий и отражения инвестиций в дочерние предприятия в отдельных финансовых отчетах материнской компании.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт распространяется на все юридические лица, входящие в группы предприятий, зарегистрированных в Республике Молдова и расположенных как на территории республики, так и за ее пределами.

4. Данный стандарт не рассматривает порядок составления консолидированных финансовых отчетов

а) при слиянии предприятий (НСБУ 22 "Объединение предприятий"),

б) совместно контролируемых предприятий (НСБУ 31 "Отражение в финансовых отчетах доли участия в совместно контролируемой предпринимательской деятельности").

Определения

5. В данном стандарте используются следующие понятия:

Контроль – полномочие материнской компании управлять финансовой и производственной политикой дочернего предприятия с целью извлечения выгоды из его деятельности;

Материнская компания - предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий;

Дочернее предприятие - предприятие, контролируемое материнским компаниям;

Группа предприятий - материнская компания и все ее дочерние предприятия;

Консолидированный финансовый отчет - отчет группы предприятий, отражающий ее деятельность как единого целого;

Доля меньшинства - часть доходов, расходов и капитала дочернего предприятия, не связанная с долей участия материнской компании.

Состав консолидированного финансового отчета

6. Материнская компания при необходимости удовлетворения потребности в информации, касающейся финансовых результатов деятельности группы предприятий, представляет консолидированный финансовый отчет, составленный на основе отдельных финансовых отчетов материнских компаний и дочерних предприятий, входящих в группу. Консолидированный финансовый отчет включает информацию о всех дочерних предприятиях, которые контролируются материнскими компаниями, кроме тех, информация о которых согласно параграфу 9 данного стандарта не включается в консолидированный финансовый отчет.

7. Материнская компания осуществляет контроль над дочерними в случаях, если имеет

а) более 50% акций с правом голоса или вклада в уставном капитале дочернего предприятия;

б) 50% или менее акций с правом голоса или вклада в уставном капитале какого-либо предприятия, при условии, что оно

- владеет более чем половиной голосов по соглашению с другими инвесторами,

- полномочно определять в соответствии с уставом или соглашением финансово-хозяйственную политику предприятия,

- вправе назначать или смещать большинство членов Совета директоров,

- имеет право выбора стратегии, решений, действий и т.д. на заседаниях Совета директоров большинством голосов.

8. Финансовые отчеты материнской компании и дочерних предприятий, используемые при подготовке консолидированного финансового отчета, составляются в соответствии с НСБУ 5 "Представление финансовых отчетов" и НСБУ 7 "Отчет о движении денежных средств".

9. Информация о дочерних предприятиях, приобретенных с целью их продажи в ближайшем будущем или функционирующих в условиях долгосрочных ограничений, снижающих способность дочерних предприятий передавать средства материнской компании, не включается в консолидированный финансовый отчет. В таких случаях инвестиции в дочерние предприятия учитываются в соответствии с НСБУ 25 "Учет инвестиций".

10. Консолидированный финансовый отчет включает консолидированный бухгалтерский баланс, консолидированный отчет о прибыли и убытках, консолидированный отчет о движении денежных средств, консолидированный отчет о движении собственного капитала, приложения к консолидированным финансовым отчетам и пояснительную записку. Дополнительно к консолидированному финансовому отчету, субъект должен представлять консолидированный отчет руководства и аудиторское заключение в случае, когда аудит является обязательным. Формы консолидированных финансовых отчетов устанавливаются материнской компанией самостоятельно.

[П.10 в редакции ПМФ116 от 26.12.08, МО237-240/31.12.08; в

силу с 31.12.08]

11. Консолидированные финансовые отчеты составляются на основе используемой предприятиями группы единой учетной политики для аналогичных операций хозяйственной деятельности в соответствии с НСБУ 1 "Учетная политика". Если член группы использует учетную политику, отличную от принятой в консолидированных финансовых отчетах, в его финансовые отчеты, используемые для консолидации, вносятся соответствующие поправки. Невозможность использования единой учетной политики подлежит раскрытию в приложении к консолидированным финансовым отчетам.

12. Информация, отражаемая в консолидированных финансовых отчетах, позволяет различным категориям их пользователей оценивать финансовое состояние и результаты хозяйственной деятельности всей группы предприятий как единого целого. Консолидированные финансовые отчеты отражают финансовую информацию о группе предприятий независимо от вида деятельности и организационно-правовой формы отдельных юридических лиц.

Порядок составления консолидированных финансовых отчетов

Консолидированный бухгалтерский баланс

13. Консолидированный бухгалтерский баланс должен содержать как минимум следующие основные элементы:

- а) долгосрочные активы, в том числе гудвилл;
- б) текущие активы;
- с) собственный капитал;
- д) обязательства;
- е) долю меньшинства в собственном капитале.

Материнская компания самостоятельно определяет степень детализации показателей, например, обязательства можно отразить в консолидированном бухгалтерском балансе одной строкой общей суммой или двумя, подразделяя обязательства на долгосрочные и краткосрочные.

14. При подготовке консолидированного бухгалтерского баланса отдельные бухгалтерские балансы материнской компании и дочерних предприятий объединяются "строка за строкой" по статьям активов (по балансовой стоимости), собственного капитала и обязательств.

Чтобы консолидированный бухгалтерский баланс представлял финансовую информацию о группе предприятий как о едином целом, при его составлении необходимо

а) исключить балансовую стоимость инвестиций материнской компании в каждое дочернее предприятие и долю материнской компании в собственном капитале каждого дочернего предприятия (НСБУ 22 "Объединение предприятий);

б) определить долю меньшинства в собственном капитале дочерних предприятий, которая представляется в консолидированном бухгалтерском балансе отдельной строкой. Доля меньшинства в собственном капитале состоит из доли меньшинства на дату первого представления

консолидированного бухгалтерского баланса (т.е. на дату консолидации), подсчитанной в соответствии с положениями НСБУ 22 "Объединение предприятий", и доли меньшинства в движении собственного капитала начиная с даты консолидации.

Консолидированный отчет о прибыли и убытках

15. Консолидированный отчет о прибыли и убытках включает следующие показатели:

а) выручка от продаж;

[П.15 а) изменен ПМФ116 от 26.12.08, МО237-240/31.12.08; в силу с 31.12.08]

б) себестоимость продаж;

с) валовую прибыль;

д) расходы периода;

е) результат от операционной деятельности;

ф) результат от неоперационной деятельности;

г) результат от финансово-хозяйственной деятельности;

х) чрезвычайный результат;

и) прибыль (убыток) за отчетный период до налогообложения;

й) расходы (экономию) по подоходному налогу;

к) всего чистую прибыль (убыток), включая долю меньшинства;

л) долю меньшинства в чистой прибыли;

м) консолидированную чистую прибыль (убыток).

16. При подготовке консолидированного отчета о прибыли и убытках отдельные отчеты о финансовых результатах материнской компании материнской компании и дочерних предприятий объединяются "строка за строкой" по соответствующим статьям доходов и расходов.

Чтобы консолидированный отчет о прибыли и убытках представлял информацию о группе предприятий как о едином целом, необходимо

а) исключить

- доходы, расходы и дивиденды по внутригрупповым операциям;

- нереализованные прибыли, возникающие в результате внутригрупповых операций, которые включены в балансовую стоимость товарно-материальных запасов и/или основных средств;

- нереализованные убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций, которые вычитаются из балансовой стоимости активов, кроме случаев, когда они не могут быть возмещены;

б) определить долю меньшинства в чистой прибыли (убытке) консолидированных дочерних предприятий за отчетный период на основании соответствующих доходов и расходов. Доля меньшинства отражается отдельной строкой.

17. Убытки меньшинства в дочернем предприятии, включенном в консолидированный отчет, могут превысить долю участия меньшинства в собственном капитале этого дочернего предприятия. В таком случае сумма превышения и любые дальнейшие убытки, относящиеся к меньшинству, при составлении консолидированного отчета о прибыли и убытках вычитаются из доли большинства. Если дочернее предприятие впоследствии

получает прибыль, то вся она включается в долю большинства до тех пор, пока убытки доли меньшинства, ранее отнесенные к доле большинства, не будут возмещены.

18. Доходы и расходы по видам деятельности дочернего предприятия учитываются при составлении консолидированного финансового отчета начиная с даты приобретения этого предприятия, когда контроль над ним фактически передается покупателю в соответствии с НСБУ 22 "Объединение предприятий"

Доходы и расходы выбывшего дочернего предприятия включаются в консолидированный отчет о прибыли и убытках за период до даты его выбытия, когда материнская компания прекращает осуществлять контроль над дочерним предприятием. Разница между доходом от выбытия дочернего предприятия и балансовой стоимостью его активов, за минусом обязательств на дату выбытия, признается в консолидированном о прибыли и убытках как прибыль (убыток) от выбытия дочернего предприятия. Чтобы обеспечить сопоставимость финансовых отчетов за последовательные отчетные периоды, предоставляется дополнительная информация о том влиянии, которое оказывает приобретение (выбытие) дочерних предприятий на финансовое положение на отчетную дату, а также на результаты деятельности за отчетный период и на соответствующие показатели предыдущего периода.

19. Начиная с даты, когда дочернее предприятие больше не соответствует этому определению, т.е. не является членом группы предприятий, инвестиции в него учитываются в соответствии с НСБУ 25 "Учет инвестиций" или НСБУ 28 "Учет инвестиций в ассоциированные предприятия".

20. Если дочернее предприятие выпустило привилегированные акции, которыми владеют другие предприятия, не входящие в группу предприятий, материнская компания подсчитывает свою долю прибыли (убытков) после того, как будут сделаны поправки на сумму дивидендов по привилегированным акциям дочернего предприятия, независимо от факта объявления дивидендов.

Консолидированный отчет о движении денежных средств

21. Консолидированный отчет о движении денежных средств составляется в соответствии с НСБУ 7 "Отчет о движении денежных средств" на основе отдельных отчетов о движении денежных средств материнской компании и дочерних предприятий. Соответствующие строки поступления и выбытия денежных средств объединяются "строка за строкой". Консолидированный отчет о движении денежных средств должен включать как минимум следующие показатели:

- а) чистое поступление (выбытие) денежных средств от операционной деятельности,
- б) чистое поступление (выбытие) денежных средств от инвестиционной деятельности,
- с) чистое поступление (выбытие) денежных средств от финансовой деятельности,
- д) чрезвычайное поступление (выбытие) денежных средств,
- е) общее движение денежных средств от финансово-

хозяйственной деятельности,

г) остатки денежных средств на начало и конец отчетного периода.

Представление консолидированных финансовых отчетов

22. Материнская компания составляет и представляет годовой консолидированный финансовый отчет.

[П.22 в редакции ПМФ116 от 26.12.08, МО237-240/31.12.08; в силу с 31.12.08]

23. В случаях, когда само материнская компания является дочерним, консолидированный финансовый отчет не представляется. Такая материнская компания в своем отдельном финансовом отчете должно раскрыть причины, по которым консолидированный финансовый отчет не был представлен, указать перечень его дочерних предприятий, а также название и зарегистрированный адрес материнской компании (уже по отношению к нему), представляющего консолидированный финансовый отчет.

Учет инвестиций в дочерние предприятия

24. Материнская компания отражает в отдельных финансовых отчетах инвестиции в дочерние предприятия, включаемые в консолидированный финансовый отчет,

а) либо по методу пропорционального распределения, описанному в НСБУ 28 "Учет инвестиций в ассоциированные предприятия";

б) либо по первоначальной или переоцененной стоимости в соответствии с НСБУ 25 "Учет инвестиций".

25. Инвестиции в дочерние предприятия, которые не включены в консолидированные финансовые отчеты, учитываются в отдельных финансовых отчетах материнской компании в соответствии с НСБУ 25 "Учет инвестиций".

Раскрытие информации

26. Материнская компания должно раскрывать следующую дополнительную информацию:

- а) в приложении к консолидированному финансовому отчету:
 - . список дочерних предприятий, включенных и не включенных в консолидированные финансовые отчеты, с указанием их названий, страны регистрации и места нахождения, пропорций доли владения или соотношения имеющихся голосов;
 - . причины невключения дочерних предприятий в консолидированные финансовые отчеты:
 - название предприятия, в котором материнской компании принадлежит прямо или косвенно более половины голосов, но которое вследствие отсутствия контроля не является дочерним предприятием;
 - характер взаимоотношений между материнской компанией и дочерним предприятием, в котором материнская компания не владеет прямо или косвенно более чем половиной голосов;
 - . влияние приобретения (выбытия) дочерних предприятий на финансовое положение на отчетную дату, на итоги деятельности за отчетный период;

b) в отдельных финансовых отчетах материнской компании - метод, используемый для учета инвестиций в дочерние предприятия.

Дата вступления стандарта в силу

27. Настоящий стандарт вступает в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.