****

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ**

"УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ"

ПБУ 19/02

**Материал подготовлен Антошиной О.А.**

**Москва, 2022**

Зарегистрировано в Минюсте России 27 декабря 2002 г. N 4085

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ

от 10 декабря 2002 г. N 126н

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ"

ПБУ 19/02

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Список изменяющих документов(в ред. Приказов Минфина Россииот 18.09.2006 N 116н, от 27.11.2006 N 156н,от 25.10.2010 N 132н, от 08.11.2010 N 144н,от 27.04.2012 N 55н, от 06.04.2015 N 57н) |  |

Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. N 283 (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, N 11, ст. 1290), приказываю:

1. Утвердить прилагаемое [Положение](#P36) по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02.

2. Признать утратившим силу Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. N 2 "О порядке отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами" (Приказ зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 10 июня 1997 г., регистрационный N 1324).

3. Ввести в действие настоящий Приказ начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год.

Министр

А.Л.КУДРИН

Приложение

к Приказу

Министерства финансов

Российской Федерации

от 10.12.2002 N 126н

ПОЛОЖЕНИЕ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ"

ПБУ 19/02

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Список изменяющих документов(в ред. Приказов Минфина Россииот 18.09.2006 N 116н, от 27.11.2006 N 156н,от 25.10.2010 N 132н, от 08.11.2010 N 144н,от 27.04.2012 N 55н, от 06.04.2015 N 57н) |  |

**I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации. Под организацией в дальнейшем понимается юридическое лицо по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений).

(в ред. Приказа Минфина России от 25.10.2010 N 132н)

Настоящее Положение применяется при установлении особенностей учета финансовых вложений для профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов.

2. Для целей настоящего Положения для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо единовременное выполнение следующих условий:

наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

3. К финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Для целей настоящего Положения в составе финансовых вложений учитываются также вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

К финансовым вложениям организации не относятся:

собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;

векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;

драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

4. Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы не являются финансовыми вложениями.

5. Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия и т.п. однородная совокупность финансовых вложений.

6. Организация ведет аналитический учет финансовых вложений таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т.п.).

По принятым к бухгалтерскому учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Организация может формировать в аналитическом учете дополнительную информацию о финансовых вложениях организации, в том числе в разрезе их групп (видов).

7. Особенности оценки и дополнительные правила раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях в зависимые хозяйственные общества устанавливаются отдельным нормативным актом по бухгалтерскому учету.

**II. Первоначальная оценка финансовых вложений**

8. Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

9. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. В случае, если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | КонсультантПлюс: примечание.Положение по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" (ПБУ 15/01) признано утратившим силу Приказом Минфина России от 29.10.2008 N 117н в связи с изданием Приказа Минфина России от 06.10.2008 N 107н, которым с бухгалтерской отчетности за 2009 год утверждено новое Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008). |  |

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 33н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный N 1790), и Положением по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 августа 2001 г. N 60н (согласно письму Министерства юстиции Российской Федерации от 7 сентября 2001 г. N 07/8985-ЮД Приказ не нуждается в государственной регистрации).

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

10. Исключен. - Приказ Минфина России от 27.11.2006 N 156н.

11. В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

12. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

13. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:

их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Для целей настоящего Положения под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;

сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

14. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

15. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

16. Исключен. - Приказ Минфина России от 27.11.2006 N 156н.

17. Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

**III. Последующая оценка финансовых вложений**

18. Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться в случаях, установленных законодательством и настоящим Положением.

19. Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы: финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость в установленном настоящим Положением порядке, и финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут осуществлять последующую оценку всех финансовых вложений в порядке, установленном настоящим Положением для финансовых вложений, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется. При этом указанные организации могут принять решение не отражать обесценение финансовых вложений в бухгалтерском учете в случаях, когда расчет величины такого обесценения затруднителен.

(абзац введен Приказом Минфина России от 08.11.2010 N 144н; в ред. Приказов Минфина России от 27.04.2012 N 55н, от 06.04.2015 N 57н)

20. Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

21. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

22. По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

23. По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

Организация должна обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

24. Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском балансе на отчетную дату по стоимости, определенной исходя из требований настоящего Положения.

В случае, если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

**IV. Выбытие финансовых вложений**

25. Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету, приведенных в [пункте 2](#P50) настоящего Положения.

(в ред. Приказа Минфина России от 06.04.2015 N 57н)

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

26. При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;

по средней первоначальной стоимости;

по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

27. Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений.

28. Ценные бумаги могут оцениваться организацией при выбытии по средней первоначальной стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

29. Оценка по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО) основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ценные бумаги, первыми списываемые, должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретений с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

30. При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

31. По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

32. Оценка финансовых вложений на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки финансовых вложений при их выбытии, т.е. по текущей рыночной стоимости, по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, по средней первоначальной стоимости, по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

33. Примеры использования способов оценки при выбытии финансовых вложений приведены в [приложении](#P193) к настоящему Положению.

**V. Доходы и расходы по финансовым вложениям**

34. Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями в соответствии с Положением по бухгалтерском учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 32н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 31 мая 1999 г., регистрационный номер 1791).

35. Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, признаются прочими расходами организации.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

36. Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка и/или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п., признаются прочими расходами организации.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

**VI. Обесценение финансовых вложений**

37. Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;

в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;

на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющихся в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства либо объявление его банкротом;

совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;

отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

38. В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Указанная проверка производится по всем финансовым вложениям организации, указанным в [пункте 37](#P140) настоящего Положения, по которым наблюдаются признаки их обесценения.

В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов), а некоммерческая - за счет увеличения расходов.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки.

39. Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата у коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличения расходов у некоммерческой организации.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата у коммерческой организации (в составе прочих доходов) или уменьшения расходов у некоммерческой организации.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

40. Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов) или уменьшение расходов у некоммерческой организации в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений.

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

**VII. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности**

41. В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

42. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);

последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;

стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;

разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;

по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным [пунктом 22](#P105) настоящего Положения;

стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;

стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);

данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году;

(в ред. Приказа Минфина России от 18.09.2006 N 116н)

по долговым ценным бумагам и предоставленным займам - данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

(в ред. Приказа Минфина России от 06.04.2015 N 57н)

Приложение

к Положению по

бухгалтерскому учету

"Учет финансовых вложений"

ПБУ 19/02, утвержденному

Приказом Министерства финансов

Российской Федерации

от 10 декабря 2002 г. N 126н

**ПРИМЕРЫ**

**ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СПОСОБОВ ОЦЕНКИ ПРИ ВЫБЫТИИ**

**ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

**1. Способ оценки по первоначальной**

**стоимости каждой единицы бухгалтерского учета**

**финансовых вложений**

Стоимость выбывающих финансовых вложений равна в этом случае их первоначальной стоимости.

**2. Способ оценки по средней первоначальной стоимости**

Стоимость списываемых ценных бумаг определяется путем умножения количества выбывающих ценных бумаг (например, акций ОАО "С") на среднюю первоначальную стоимость одной ценной бумаги данного вида (акции ОАО "С"). Средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги данного вида рассчитывается как частное от деления стоимости ценных бумаг данного вида на их количество, соответственно складывающихся из стоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим ценным бумагам в этом месяце.

Пример 1 (данные приводятся по одному виду ценных бумаг)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата | Приход | Расход | Остаток |
| кол-во | цена за ед., тыс. руб. | сумма, млн. руб. | кол-во | цена за ед., тыс. руб. | сумма, млн. руб. | кол-во | цена за ед., тыс. руб. | сумма, млн. руб. |
| Остаток на 1-е число | 100 | 100 | 10,0 | - | - | - | 100 | 100 | 10,0 |
| 10-е | 50 | 100 | 5,0 | 60 |  |  | 90 |  |  |
| 15-е | 60 | 110 | 6,6 | 100 |  |  | 50 |  |  |
| 20-е | 80 | 120 | 9,6 | - | - | - | 130 |  |  |
| Итого | 290 | - | 31,2 | 160 | 107,6 | 17,2 | 130 | 107,6 | 14,0 |

1) Средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги:

(10,0 млн. руб. + 5,0 млн. руб. + 6,6 млн. руб. + 9,6 млн. руб.) / 290 = 107,6 тыс. руб.

2) Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца:

130 x 107,6 тыс. руб. = 14,0 млн. руб.

3) Стоимость выбывающих ценных бумаг:

31,2 млн. руб. - 14,0 млн. руб. = 17,2 млн. руб.

или:

160 x 107,6 тыс. руб. = 17,2 млн. руб.

Этот способ можно также применять в течение месяца на каждую дату выбытия внутри месяца ценных бумаг, используя оценку остатка ценных бумаг, определенную по способу средней первоначальной стоимости, на дату предшествующей операции (так называемый способ скользящей средней первоначальной стоимости).

**3. Способ оценки по первоначальной стоимости**

**первых по времени приобретения финансовых**

**вложений (способ ФИФО)**

Оценка ценных бумаг при способе ФИФО основана на допущении, что ценные бумаги продаются в течение месяца в последовательности их поступления (приобретения), т.е. ценные бумаги, первыми поступившие в продажу, должны быть оценены по первоначальной стоимости первых по времени приобретения с учетом стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по фактической стоимости последних по времени приобретения, а в стоимости продажи (выбытия) ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретения.

Стоимость выбывающих ценных бумаг определяется путем вычитания из суммы стоимости остатков ценных бумаг на начало месяца и стоимости поступивших за месяц ценных бумаг стоимости остатка ценных бумаг на конец месяца.

Пример 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Дата | Приход | Расход | Остаток |
| кол-во | цена за ед., тыс. руб. | сумма, млн. руб. | кол-во | цена за ед., тыс. руб. | сумма, млн. руб. | кол-во | цена за ед., тыс. руб. | сумма, млн. руб. |
| Остаток на 1-е число | 100 | 100 | 10,0 | - | - | - | 100 |  |  |
| 10-е | 50 | 100 | 5,0 | 60 |  |  | 90 |  |  |
| 15-е | 60 | 110 | 6,6 | 100 |  |  | 50 |  |  |
| 20-е | 80 | 120 | 9,6 | - | - | - | 130 |  |  |
| Итого | 290 | 107,6 | 31,2 | 160 | 100,6 | 16,1 | 130 | 116,2 | 15,1 |

1) Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца исходя из стоимости по последним поступлениям:

(80 x 120 тыс. руб.) + (50 x 110 тыс. руб.) = 15,1 млн. руб.

2) Стоимость выбывающих ценных бумаг:

31,2 млн. руб. - 15,1 млн. руб. = 16,1 млн. руб.

3) Стоимость единицы выбывающих ценных бумаг:

16,1 млн. руб. / 160 = 100,6 тыс. руб.

Этот способ можно также применять в течение месяца на каждую дату выбытия внутри месяца ценных бумаг, используя оценку остатка ценных бумаг, определенную по способу ФИФО, на дату предшествующей операции (так называемый способ скользящей ФИФО).

Зарегистрировано в Минюсте РФ 22 января 2004 г. N 5457

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ

от 24 ноября 2003 г. N 105н

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "ИНФОРМАЦИЯ ОБ УЧАСТИИ

В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ" ПБУ 20/03

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Список изменяющих документов(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н) |  |

Во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. N 283 (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, N 11, ст. 1290), приказываю:

1. Утвердить прилагаемое [Положение](#P33) по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03.

2. Признать утратившим силу Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 24 декабря 1998 г. N 68н "Об утверждении Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом и Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества" (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 14 января 1999 г., регистрационный N 1682) с 1 января 2004 г.

3. Ввести в действие настоящий Приказ с бухгалтерской отчетности за 2004 год.

Министр

А.Л.КУДРИН

Утверждено

Приказом

Министерства финансов

Российской Федерации

от 24 ноября 2003 г. N 105н

ПОЛОЖЕНИЕ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

"ИНФОРМАЦИЯ ОБ УЧАСТИИ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ"

ПБУ 20/03

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Список изменяющих документов(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н) |  |

**I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

2. Настоящее Положение не применяется организацией в случаях:

а) заключения учредительного договора или договора о создании финансово-промышленной группы, результатом которого является образование юридического лица или финансово-промышленной группы, а также внесение вкладов в уставный, складочный капитал, паевой фонд другой организации;

б) заключения договора об участии в совместной деятельности, которым не предусмотрено извлечение экономических выгод или дохода.

3. Для целей настоящего Положения под информацией об участии в совместной деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации (отчетный сегмент), осуществляемой с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица.

4. Информация об участии в совместной деятельности подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации при наличии договоров, условиями которых устанавливается распределение между участниками обязанностей по финансовой и иной совместно осуществляемой деятельности с целью получения экономических выгод или дохода.

5. Настоящее Положение определяет правила отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации в случаях совместного осуществления операций, совместного использования активов и совместного осуществления деятельности.

**II. Совместно осуществляемые операции**

6. Для целей настоящего Положения под совместно осуществляемыми операциями понимается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнение работы, оказание услуги) с использованием собственных активов. При этом каждый участник договора в бухгалтерском учете отражает свою часть расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода в соответствии с условиями договора.

Пример. Участники договора объединяют ресурсы и усилия для выращивания сельскохозяйственной продукции. Одна организация проводит посевную, вторая организация обеспечивает технологию выращивания сельскохозяйственной продукции, а третья организация собирает урожай. Выращенная сельскохозяйственная продукция подлежит разделу между участниками согласно условиям договора.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | КонсультантПлюс: примечание.Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 N 11н, утвердивший ПБУ 12/2000, утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина РФ от 13.12.2010 N 169н.Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 N 143н утверждено новое Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010). |  |

7. При совместно осуществляемых операциях обособленно (на отдельном балансе) не учитываются, а отражаются в бухгалтерском балансе участника вклад участника договора, хозяйственные операции, связанные с выполнением совместно осуществляемых операций, а также финансовые результаты от таких операций. Вклад участника договора в бухгалтерском учете продолжает учитываться на соответствующих счетах и не переводится в состав финансовых вложений. Каждым участником бухгалтерский учет доходов, расходов, обязательств и активов, относящихся к совместно осуществляемой операции, ведется применительно к правилам, установленным Положением по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации 27 января 2000 г. N 11н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 16.03.2000 N 1838-ЭР указанный Приказ не нуждается в государственной регистрации).

Доходы, расходы, обязательства и активы по совместно осуществляемым операциям каждым участником договора учитываются обособленно в доле, относящейся к участнику, в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов, расходов, обязательств и активов.

Каждый участник договора отражение в бухгалтерском учете причитающейся ему доли продукции и (или) дохода от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) осуществляет за отчетный период в соответствии с условиями договора. При этом участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, доли продукции, причитающейся другим участникам договора, учитывает за балансом, а в случае если договором предусмотрена продажа продукции (работ, услуг), то доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражает в бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними.

8. При формировании показателей бухгалтерской отчетности каждого участника включение данных об участии в совместной деятельности в части активов, обязательств, доходов и расходов осуществляется путем построчного суммирования соответствующих показателей. При этом в рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражаются:

активы, используемые для участия в договоре;

обязательства, возникшие непосредственно у участника, в связи с участием в договоре;

расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре;

доходы, полученные непосредственно участником в результате участия в договоре.

**III. Совместно используемые активы**

9. Для целей настоящего Положения активы считаются совместно используемыми в случае, когда имущество находится в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) и собственники заключают договор с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод или дохода. При этом каждый из участников договора отражает в бухгалтерском учете долю расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю доходов от совместного использования активов согласно условиям договора.

Пример. Двум или более организациям принадлежит здание на праве долевой собственности, которое в соответствии с заключенным между ними договором сдается в аренду. Согласно условиям договора каждый участник несет свою долю расходов (амортизация, оплата коммунальных услуг, текущий ремонт своей части здания и т.п.) и получает свою долю арендной платы.

10. Доходы, расходы, обязательства, полученные в результате совместного использования активов, каждым участником договора учитываются обособленно в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов, расходов, обязательств. Активы, принадлежащие участнику договора на праве долевой собственности и внесенные им в качестве вклада, продолжают учитываться им на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в состав финансовых вложений не переводятся. При этом вклад участника договора, хозяйственные операции, связанные с выполнением такого договора, а также полученные от совместного использования активов финансовые результаты не выделяются на отдельный баланс.

Каждым участником договора в бухгалтерском учете за отчетный период отражаются его доля доходов, полученных от совместного использования активов, а также обязательства и расходы, понесенные им в связи с выполнением договора.

В бухгалтерском учете участника подлежат отражению обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре, а также его доля в совместных обязательствах с другими участниками договора.

В бухгалтерском учете участника учитываются расходы, произведенные непосредственно участником в связи с участием в договоре, и его доля в совместных расходах с другими участниками указанного договора.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | КонсультантПлюс: примечание.Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 N 11н, утвердивший ПБУ 12/2000, утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина РФ от 13.12.2010 N 169н.Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 N 143н утверждено новое Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010). |  |

В случае если согласно договору расчеты с покупателями (заказчиками) осуществляются одним из участников, то доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражаются в его бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними. Ведение бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с выполнением договора, осуществляется каждым участником в общеустановленном порядке с учетом правил, установленных Положением по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000.

11. Данные об участии в совместной деятельности в части активов, обязательств, доходов и расходов у каждого участника формируют показатели бухгалтерской отчетности путем построчного суммирования аналогичных показателей. В рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражаются:

доля участника в совместно используемых активах;

обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре;

доля участника в обязательствах, возникших у него совместно с другими участниками договора;

расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре;

доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора;

доля в доходах, полученных совместно с другими участниками договора.

**IV. Совместная деятельность**

12. Согласно статье 1041 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору о совместной деятельности (договору простого товарищества) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли.

В соответствии со статьей 1043 Гражданского кодекса Российской Федерации ведение бухгалтерского учета общего имущества может быть поручено одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц. При отражении в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности операций, связанных с участием в совместной деятельности (договоре простого товарищества), организация-товарищ руководствуется [пунктами 13](#P90) - [16](#P96) настоящего Положения, а товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором простого товарищества, руководствуется [пунктами 17](#P103) - [21](#P112) настоящего Положения.

13. Активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включаются организацией-товарищем в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу.

14. При формировании финансового результата каждая организация-товарищ включает в состав прочих доходов или расходов прибыль или убытки по совместной деятельности, подлежащие получению или распределенные между товарищами.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

15. Имущество, подлежащее получению каждой организацией-товарищем по результатам раздела в соответствии со статьей 1050 Гражданского кодекса Российской Федерации при прекращении совместной деятельности, отражается как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений. В случае возникновения разницы между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов после прекращения совместной деятельности она включается в состав прочих доходов или расходов при формировании финансового результата. Активы, полученные организацией-товарищем после прекращения совместной деятельности, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

По принятому к бухгалтерскому учету после прекращения совместной деятельности амортизируемому имуществу начисление амортизации производится в течение вновь установленного срока полезного использования в соответствии с правилами, определенными Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 года N 26н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 28 апреля 2001 г., регистрационный N 2689).

16. Бухгалтерская отчетность организацией-товарищем представляется в установленном для юридических лиц порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору о совместной деятельности. В бухгалтерском балансе организации-товарища вклад в совместную деятельность отражается в составе финансовых вложений, а в случае существенности показывается отдельной статьей. В отчете о прибылях и убытках причитающиеся организации-товарищу по итогам раздела прибыль или убыток включаются в состав прочих доходов или расходов при формировании финансового результата.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н)

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках в рамках раскрытия информации по отчетному сегменту о совместной деятельности организацией-товарищем показываются:

доля участия (вклад) в совместную деятельность;

доля в общих договорных обязательствах;

доля в совместно понесенных расходах;

доля в совместно полученных доходах.

17. При организации бухгалтерского учета товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором о совместной деятельности, обеспечивает обособленный учет операций (на отдельном балансе) по совместно осуществляемой деятельности и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности.

Показатели отдельного баланса в бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела, не включаются.

Отражение хозяйственных операций по договору о совместной деятельности, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов по отдельному балансу, осуществляются в общеустановленном порядке.

18. Имущество, внесенное участниками договора о совместной деятельности в качестве вклада, учитывается товарищем, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел, обособленно (на отдельном балансе).

Вклады, внесенные участниками совместной деятельности, учитываются товарищем, ведущим общие дела, на счете по учету вкладов товарищей в оценке, предусмотренной договором.

В бухгалтерском учете приобретенное или созданное в ходе осуществления договора о совместной деятельности имущество отражается в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и т.д. Учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других вложений во внеоборотные активы ведется в общеустановленном порядке.

Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в рамках отдельного баланса осуществляется в общеустановленном порядке вне зависимости от фактического срока их использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора о совместной деятельности.

19. По окончании отчетного периода полученный финансовый результат - нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) распределяется между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором. При этом в рамках отдельного баланса на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается кредиторская задолженность перед товарищами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли, либо дебиторская задолженность за товарищами в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению.

20. Товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора о совместной деятельности в порядке и сроки, установленные договором, информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации. При этом представление товарищем, ведущим общие дела, информации, включаемой в бухгалтерскую отчетность товарищей, осуществляется в сроки, определенные договором, но не позднее сроков, установленных Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, N 48, ст. 5369; 1998, N 30, ст. 3619; 2002, N 13, ст. 1179; 2003, N 1, ст. 2, 6; N 2, ст. 160; N 27 (ч. I), ст. 2700).

21. Ликвидационный баланс составляется товарищем, ведущим общие дела, на дату прекращения договора о совместной деятельности. При этом причитающееся каждому товарищу по итогам раздела имущество учитывается как погашение его доли участия (вклада) в совместную деятельность.

**V. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности**

22. Организацией, являющейся участником договора о совместной деятельности, в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация об участии в совместной деятельности:

а) цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее;

б) способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);

в) классификация отчетного сегмента (операционный или географический);

г) стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;

д) суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | КонсультантПлюс: примечание.Приказ Минфина РФ от 27.01.2000 N 11н, утвердивший ПБУ 12/2000, утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина РФ от 13.12.2010 N 169н.Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 N 143н утверждено новое Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010). |  |

23. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности организации об участии в совместной деятельности осуществляется в пояснительной записке в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000. Для формирования достоверной информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности каждым участником обеспечивается достоверность представляемой другим участникам договора информации о выполнении договора о совместной деятельности.

Документ предоставлен [КонсультантПлюс](https://www.consultant.ru)

Зарегистрировано в Минюсте России 27 октября 2008 г. N 12523

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ

от 6 октября 2008 г. N 107н

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ РАСХОДОВ

ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ" (ПБУ 15/2008)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Список изменяющих документов(в ред. Приказов Минфина России от 25.10.2010 N 132н,от 08.11.2010 N 144н, от 27.04.2012 N 55н,от 06.04.2015 N 57н) |  |

В целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и в соответствии с Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. N 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, N 31, ст. 3258; N 49, ст. 4908; 2005, N 23, ст. 2270; N 52, ст. 5755; 2006, N 32, ст. 3569; N 47, ст. 4900; 2007, N 23, ст. 2801; N 45, ст. 5491; 2008, N 5, ст. 411), приказываю:

1. Утвердить прилагаемое [Положение](#P37) по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008).

2. Установить, что настоящий Приказ вступает в силу с бухгалтерской отчетности 2009 г.

Заместитель

Председателя Правительства

Российской Федерации -

Министр финансов

Российской Федерации

А.Л.КУДРИН

Утверждено Приказом

Министерства финансов

Российской Федерации

от 06.10.2008 N 107н

ПОЛОЖЕНИЕ

ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТ РАСХОДОВ

ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ" (ПБУ 15/2008)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Список изменяющих документов(в ред. Приказов Минфина России от 25.10.2010 N 132н,от 08.11.2010 N 144н, от 27.04.2012 N 55н,от 06.04.2015 N 57н) |  |

**I. Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим), организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений).

(в ред. Приказа Минфина России от 25.10.2010 N 132н)

2. Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре.

3. Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее - расходы по займам), являются:

проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);

дополнительные расходы по займам.

Дополнительными расходами по займам являются:

суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;

суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);

иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

4. Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

5. Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

**II. Порядок учета расходов по займам**

6. Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся.

7. Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива, если иное не установлено настоящим пунктом.

(в ред. Приказа Минфина России от 08.11.2010 N 144н)

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Для целей настоящего Положения под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут признавать все расходы по займам прочими расходами.

(абзац введен Приказом Минфина России от 08.11.2010 N 144н, в ред. Приказов Минфина России от 27.04.2012 N 55н, от 06.04.2015 N 57н)

8. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

9. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

10. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений.

11. При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

В указанный период проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов организации.

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

12. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

13. В случае, если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

14. В случае, если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

**Пример расчета доли процентов, причитающихся к оплате**

**заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость**

**инвестиционного актива**

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Сумма займов (кредитов), руб. |
| всего | в том числе |
| на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива | на общие цели |
| Остаток неиспользованных займов (кредитов) на начало отчетного периода | 10000 | 6000 | 4000 |
| Получено займов (кредитов) в течение отчетного периода | 40000 | 30000 | 10000 |
| Итого займов (кредитов) в отчетном периоде | 50000 | 36000 | 14000 |
| Проценты, подлежащие начислению в отчетном периоде | 10800 | 9100 | 1700 |
| Потрачено займов (кредитов) в отчетном периоде | 48000 | 44000 | 4000 |

Потрачено займов (кредитов) в отчетном периоде на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива из займов (кредитов), полученных на общие цели: 8000 = (44000 - 36000).

Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору) за полученные займы (кредиты) на общие цели, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива: 971 = (1700 x 8000) / 14000.

Итого сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива: 10071 = (9100 + 971).

Примечание к примеру:

1. Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, не должна превышать общей суммы процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), организации в отчетном периоде.

2. При расчете доли процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, из всей суммы займов (кредитов) исключаются суммы займов (кредитов), полученных на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива.

3. Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость нескольких инвестиционных активов, распределяется между инвестиционными активами пропорционально сумме займов (кредитов), включенных в стоимость каждого инвестиционного актива.

4. Расчет доли процентов по займам, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, приведенный в настоящем примере, основывается на следующих допущениях:

а) ставки по всем займам (кредитам) одинаковы и не изменяются в течение отчетного периода;

б) работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива продолжаются после окончания отчетного периода.

Расчеты, производимые организациями, могут основываться на иных допущениях.

15. Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных взаймы денежных средств.

16. Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом отражаются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа.

**III. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности**

17. В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);

о суммах процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;

о суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы;

о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;

о сроках погашения займов (кредитов);

о суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;

о суммах включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

18. В случае неисполнения или неполного исполнения заимодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора).