

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции»

Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 26.04.2000 г. № 91

Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 17 мая 2000 года под № 284/4505

(с изменениями и дополнениями, последние из которых внесены приказом Министерства финансов Украины от 23 мая 2003 года № 363)

Общие положения

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции» (далее — Положение (стандарт) 12) определяет методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых инвестициях, операциях по совместной деятельности и ее раскрытия в финансовой отчетности.
2. Нормы Положения (стандарта) 12 применяются предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).
3. Термины, приведенные в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, имеют следующее значение:

Амортизированная себестоимость финансовой инвестиции — себестоимость финансовой инвестиции с учетом частичного ее списания в результате уменьшения полезности, увеличенная (уменьшенная) на сумму накопленной амортизации дисконта (премии).

Эффективная ставка процента — ставка процента, которая определяется делением суммы годового процента и дисконта (или разницы годового процента и премии) на среднюю величину себестоимости инвестиции (или обязательства) и стоимости ее погашения.

Контрольные участники — участники совместной деятельности с созданием юридического лица (совместного предприятия), осуществляющие контроль за ее деятельностью.

Метод эффективной ставки процента — метод начисления амортизации дисконта или премии, по которому сумма амортизации определяется как разница между доходом по фиксированной ставке процента и произведением эффективной ставки и амортизированной стоимости на начало периода, за который начисляется процент.

Рыночная стоимость финансовой инвестиции — сумма, которую можно получить от продажи финансовой инвестиции на активном рынке.

Совместная деятельность — хозяйственная деятельность с созданием или без создания юридического лица, являющаяся объектом совместного контроля двух или более сторон в соответствии с письменным соглашением между ними.

Совместный контроль — распределение контроля за хозяйственной деятельностью в соответствии с соглашением о ведении совместной деятельности.

Существенное влияние — полномочия участвовать в принятии решений по финансовой, хозяйственной и коммерческой политике объекта инвестирования без осуществления контроля этой политики. Свидетельством существенного влияния, в частности, могут быть:

- 1) владение двадцатью или более процентами акций (уставного капитала) предприятия;
- 2) представительство в совете директоров или аналогичном руководящем органе предприятия;
- 3) участие в принятии решений;
- 4) взаимообмен управленческим персоналом;
- 5) обеспечение предприятия необходимой технико-экономической информацией.

Первичная оценка финансовых инвестиций

4. Финансовые инвестиции первично оцениваются и отражаются в бухгалтерском учете по себестоимости. Себестоимость финансовой инвестиции состоит из цены ее приобретения, комиссионных вознаграждений, таможенной пошлины, налогов, сборов, обязательных платежей и других расходов, непосредственно связанных с приобретением финансовой инвестиции.

5. Если приобретение финансовой инвестиции осуществляется путем обмена на ценные бумаги собственной эмиссии, то себестоимость финансовой инвестиции определяется по справедливой стоимости переданных ценных бумаг.

6. Если приобретение финансовой инвестиции осуществляется путем обмена на другие активы, то ее себестоимость определяется по справедливой стоимости этих активов.

7. Дивиденды, проценты, роялти и рента, подлежащие получению по финансовым инвестициям, отражаются как финансовый доход инвестора, кроме случаев, когда такие поступления не соответствуют критериям признания дохода, установленным Положением (стандартом) бухгалтерского учета 15 «Доход», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 29 ноября 1999 года № 290, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 14 декабря 1999 года под № 860/4153.

Оценка финансовых инвестиций на дату баланса

8. Финансовые инвестиции (кроме инвестиций, которые содержатся предприятием до их погашения или учитываются по методу участия в капитале) на дату баланса отражаются по справедливой стоимости.

Сумма увеличения или уменьшения балансовой стоимости финансовых инвестиций на дату баланса (кроме инвестиций, учитываемых по методу участия в капитале) отражается в составе прочих доходов или прочих расходов соответственно.

9. Финансовые инвестиции, справедливую стоимость которых достоверно определить невозможно, отражаются на дату баланса по их себестоимости с учетом уменьшения полезности инвестиции.

Потери от уменьшения полезности финансовых инвестиций отражаются в составе прочих расходов с одновременным уменьшением балансовой стоимости финансовых инвестиций.

10. Финансовые инвестиции, содержащиеся предприятием до их погашения, отражаются на дату баланса по амортизированной себестоимости финансовых инвестиций.

Разница между себестоимостью и стоимостью погашения финансовых инвестиций (дисконт или премия при приобретении) амортизируется инвестором в течение периода с даты приобретения до даты их погашения по методу эффективной ставки процента. Пример определения суммы амортизации дисконта, премии и амортизированной себестоимости финансовых инвестиций по методу эффективной ставки процента приведен в приложении 1 к Положению (стандарту) 12.

Сумма амортизации дисконта или премии начисляется одновременно с начислением процента (дохода от финансовых инвестиций), подлежащего получению, и отражается в составе прочих финансовых доходов или прочих финансовых расходов с одновременным увеличением или уменьшением балансовой стоимости финансовых инвестиций соответственно.

11. Финансовые инвестиции в ассоциированные и дочерние предприятия и в совместную деятельность с созданием юридического лица (совместного предприятия) на дату баланса отражаются по стоимости, которая определена по методу участия в капитале, кроме случаев, приведенных в пунктах 17 и 22 Положения (стандарта) 12.

12. Финансовые инвестиции, учитываемые по методу участия в капитале, на дату баланса отражаются по стоимости, которая определяется с учетом изменения общей величины собственного капитала объекта инвестирования, кроме являющихся результатом операций между инвестором и объектом инвестирования.

Балансовая стоимость финансовых инвестиций увеличивается (уменьшается) на сумму, являющуюся долей инвестора в чистой прибыли (убытке) объекта инвестирования за отчетный период, с включением этой суммы в состав дохода (убытка) от участия в капитале. Одновременно балансовая стоимость финансовых инвестиций уменьшается на сумму признанных дивидендов от объекта инвестирования.

Балансовая стоимость финансовых инвестиций увеличивается (уменьшается) на долю инвестора в сумме изменения общей величины собственного капитала объекта инвестирования за отчетный период (кроме изменений за счет чистой прибыли (убытка) с включением (исключением) этой суммы в другой дополнительный капитал инвестора или в дополнительно вложенный капитал (если изменение величины собственного капитала объекта инвестирования возникло в результате размещения (выкупа) акций

(долей), что привело к возникновению (уменьшению) эмиссионного дохода объекта инвестирования). Если сумма уменьшения доли капитала инвестора в сумме изменения общей величины собственного капитала объекта инвестирования (кроме изменений за счет чистого убытка) больше другого дополнительного капитала или дополнительного вложенного капитала инвестора (если уменьшение величины собственного капитала объекта инвестирования возникло в результате выкупа акций (долей), что привело к уменьшению эмиссионного дохода объекта инвестирования), то на такую разницу уменьшается (увеличивается) нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Балансовая стоимость инвестиций в ассоциированное предприятие уменьшается на сумму уменьшения полезности инвестиции и уменьшается (увеличивается) на сумму амортизации разницы между себестоимостью финансовой инвестиции в ассоциированное предприятие и долей инвестора в балансовой стоимости приобретенных идентифицированных активов и обязательств на дату приобретения. Амортизация суммы такой разницы осуществляется в порядке, определенном Положением (стандартом) бухгалтерского учета 19 «Объединение предприятий».

Уменьшение балансовой стоимости финансовых инвестиций отражается в бухгалтерском учете только на сумму, которая не приводит к отрицательному значению стоимости финансовых инвестиций. Финансовые инвестиции, которые в результате уменьшения их балансовой стоимости достигают нулевой стоимости, отражаются в бухгалтерском учете в составе финансовых инвестиций по нулевой стоимости.

13. Если инвестор (контрольный участник, инвестор ассоциированного предприятия) вносит или продает активы совместному, ассоциированному предприятию соответственно и передает значительные риски и выгоды, связанные с их владением, то в составе финансовых результатов отчетного периода отражается только та часть прибыли (убытка), которая приходится на долю других инвесторов совместного, ассоциированного предприятия соответственно.

Сумма прибыли (убытка) от вноса или продажи совместному, ассоциированному предприятию активов, приходящихся на долю инвестора, включается в состав доходов (расходов) будущих периодов с признанием их прибылью (убытком) инвестора только после продажи совместным, ассоциированным предприятием этого актива другим лицам или в периодах амортизации полученных или приобретенных необоротных активов. Этот актив считается проданным совместным, ассоциированным предприятием в пределах количества и стоимости подобных активов, реализованных им после его получения.

Инвестор совместного, ассоциированного предприятия отражает всю сумму полученных убытков, если взнос или продажа свидетельствует об уменьшении чистой стоимости реализации оборотных активов или снижении полезности необоротных активов.

14. Если инвестор (контрольный участник, ассоциированное предприятие) приобрел активы соответственно у совместного, ассоциированного предприятия, то сумма прибыли (убытка) объекта инвестирования от этой операции, приходящаяся на долю инвестора, отражается только после перепродажи этих активов другим лицам или в периодах амортизации приобретенных необоротных активов. Убытки, возникшие в результате уменьшения чистой стоимости реализации оборотных активов или

снижения полезности необоротных активов, отражаются полностью в период осуществления операции.

15. Оценка и учет финансовых инвестиций осуществляются по каждой финансовой инвестиции.

Пример учета финансовых инвестиций по методу участия в капитале приведен в приложении 2 к Положению (стандарту) 12.

Учет финансовых инвестиций в ассоциированные и дочерние предприятия

16. Финансовые инвестиции в ассоциированные и дочерние предприятия учитываются по методу участия в капитале, кроме случаев, приведенных в пункте 17 Положения (стандарта) 12.

17. Финансовые инвестиции в ассоциированные и дочерние предприятия в бухгалтерском учете отражаются в порядке, приведенном в пунктах 8 и 9 Положения (стандарта) 12, если:

а) финансовые инвестиции приобретены и содержатся исключительно для продажи в течение двенадцати месяцев с даты приобретения;

б) ассоциированное или дочернее предприятие ведет деятельность в условиях, ограничивающих его способность передавать средства инвестору в течение периода, превышающего двенадцать месяцев.

18. Финансовые инвестиции учитываются по методу участия в капитале на последний день месяца, в котором объект инвестирования соответствует определению ассоциированного или дочернего предприятия. Применение метода участия в капитале для учета финансовых инвестиций прекращается с последнего дня месяца, в котором объект инвестирования не соответствует критериям ассоциированного или дочернего предприятия.

Учет совместной деятельности

19. Каждый участник совместной деятельности без создания юридического лица отражает в своих учетных регистрах (на отдельных счетах аналитического учета) и в финансовой отчетности:

а) активы, задействованные в совместной деятельности, которые он контролирует, или свою долю в совместно контролируемых активах;

б) обязательства, которые он взял для осуществления этой деятельности;

в) свою долю в каких-либо обязательствах, взятых вместе с другими участниками относительно этой деятельности;

г) доход или расходы, приобретенные в процессе совместной деятельности.

Активы, задействованные в совместной деятельности без создания юридического лица, не отражаются финансовыми инвестициями участников такой деятельности.

20. Доля участника совместной деятельности без создания юридического лица в совместно контролируемых активах отражается в бухгалтерском учете этого участника в составе соответствующих активов.

21. Финансовые инвестиции в совместную деятельность с созданием юридического лица (совместного предприятия) его участниками учитываются по методу участия в капитале на последний день месяца, в котором они стали контрольными, кроме случаев, приведенных в пункте 22 Положения (стандарта) 12. Все другие участники совместной деятельности отражают финансовые инвестиции в совместную деятельность согласно порядку, изложенному в пунктах 8 и 9 Положения (стандарта) 12.

22. Финансовые инвестиции в совместную деятельность с созданием юридического лица контрольными участниками отражаются согласно порядку, приведенному в пунктах 8 и 9 Положения (стандарта) 12, если:

а) финансовые инвестиции в совместную деятельность приобретены и содержатся исключительно с целью их дальнейшей продажи в течение двенадцати месяцев;

б) совместное предприятие ведет свою деятельность в условиях, ограничивающих его способность передавать средства участнику совместного предприятия в течение периода, превышающего двенадцать месяцев.

23. Контрольный участник совместного предприятия прекращает учет финансовых инвестиций по методу участия в капитале с последнего дня месяца, в котором он перестает осуществлять совместный контроль за совместным предприятием или существенно влиять на его деятельность.

Раскрытие информации о финансовых инвестициях в примечаниях к финансовой отчетности

24. В примечаниях к финансовой отчетности приводится следующая информация:

24.1. Балансовая стоимость финансовых инвестиций, включенных в состав статьи баланса «Долгосрочные финансовые инвестиции, которые учитываются по методу участия в капитале других предприятий», по следующим видам:

24.1.1. Финансовые инвестиции в ассоциированные предприятия.

24.1.2. Финансовые инвестиции в дочерние предприятия.

24.1.3. Финансовые инвестиции в совместную деятельность с созданием юридического лица (совместного предприятия).

24.2. Финансовые инвестиции, включенные в состав статей баланса «Прочие долгосрочные финансовые инвестиции» и «Текущие финансовые инвестиции» по себестоимости, по справедливой стоимости, по амортизированной себестоимости.

24.3. Основания для определения справедливой стоимости финансовых инвестиций.

24.4. Доходы и потери от изменений справедливой стоимости финансовых инвестиций за отчетный период.

24.5. Перечень ведущих ассоциированных, дочерних и совместных предприятий с указанием доли в капитале и методов оценки, используемых для учета таких финансовых инвестиций.

25. Контрольный участник совместного предприятия в примечаниях к финансовой отчетности также приводит (раскрывает) следующую информацию:

25.1. Общая сумма обязательств по его долям в совместных предприятиях.

25.2. Сумма обязательств инвестиционного характера по его долям в совместных предприятиях и его доле в обязательствах, принятых им вместе с другими участниками.

25.3. Сумма своей доли в обязательствах инвестиционного характера совместных предприятий.

Начальник Управления методологии бухгалтерского учета в производственной сфере
В. Пархоменко

Примеры определения суммы амортизации дисконта, премии и амортизированной себестоимости финансовых инвестиций по методу эффективной ставки процента

Пример 1

Предприятие 3 января 2000 года приобрело облигации номинальной стоимостью 50000 грн. за 46282 грн., т. е. дисконт составлял 3718 грн. (50000 - 46282).

Фиксированная ставка процента по облигации установлена 9 процентов годовых. Дата погашения облигации произойдет через 5 лет. Выплата процента осуществляется ежегодно в конце года, его номинальная сумма составляет 4500 грн. (50000 x 9 %).

Эффективная ставка процента равняется:

$$\frac{(50000 \times 9\%) + (3718 : 5)}{(46282 + 50000) : 2} \text{ пригл.} = 11\%$$

Расчет амортизации дисконта по инвестициям в облигации

Дата	Номинальная сумма процента, грн.	Сумма процента по эффективной ставке, грн.*	Сумма амортизации дисконта, грн. (гр. 3 - гр. 2)	Амортизированная себестоимость инвестиции, грн.**
1	2	3	4	5
03.01.2000				46282
31.12.2000	4500	5091	591	46873
31.12.2001	4500	5156	656	47529

31.12.2002	4500	5228	728	48257
31.12.2003	4500	5308	808	49065
31.12.2004	4500	5435	935	50000

Пример 2

Облигации номинальной стоимостью 50000 грн. приобретены 3 января 2000 года за 52019 грн., т. е. премия составляла 2019 грн. (52019 - 50000). Фиксированная ставка процента по облигациям установлена 9 процентов годовых. Погашение облигации произойдет через 5 лет. Выплата процента осуществляется ежегодно в конце года, его номинальная сумма составляет 4500 грн. (50000 x 9 %). Эффективная ставка процента равняется:

$$\frac{(4500 - 2019 : 5)}{(52019 + 50000) : 2} = 8 \%$$

Расчет амортизации премии по инвестициям в облигации

Дата	Номинальная сумма процента, грн.	Сумма процента по эффективной ставке, грн.*	Сумма амортизации премии, грн. (гр. 2 - гр. 3)	Амортизированная себестоимость инвестиции, грн.**
1	2	3	4	5
03.01.2000				52019
31.12.2000	4500	4161	339	51680
31.12.2001	4500	4134	365	51314
31.12.2002	4500	4105	395	50919

31.12.2003	4500	4073	426	50492
31.12.2004	4500	4008	492	50000

* Определяется как произведение стоимости инвестиций на предыдущую дату и эффективной ставки процента.

** Определяется сложением стоимости инвестиций на предыдущую дату и суммы амортизации дисконта за отчетный период.

*** Определяется как разница между стоимостью инвестиций на предыдущую дату и суммой амортизации премии за отчетный период.

Приложение 2 к Положению (стандарту) бухгалтерского учета 12 «Финансовые инвестиции»

Пример учета финансовых инвестиций по методу участия в капитале

Предприятие А 3 января 2000 года приобрело долю (40 %) в собственном капитале предприятия Б за 668 тыс. грн. Предприятие А ведет учет инвестиции в ассоциированное предприятие Б по методу участия в капитале.

Статьи собственного капитала ассоциированного предприятия Б	На 01.01.2000	На 31.12.2000	Изменения в собственном капитале
Уставный капитал	1000	1000	—
Резервный капитал	250	250	—

Дополнительный капитал	300	360*	60
Нераспределенная прибыль	120	180**	60
Итого	1670	1790	120

* Рост дополнительного капитала обусловлен дооценкой необоротных активов.

** В составе нераспределенной прибыли на 31.12.2000 г. прибыль от реализации товаров предприятию А составляет 10 тыс. грн. Приобретенные предприятием А товары в 2000 году не реализованы.

Чистая прибыль за 2000 год ассоциированного предприятия составляет 110 тыс. грн., сумма начисленных дивидендов — 50 тыс. грн.

Стоимость финансовой инвестиции предприятия А в ассоциированное предприятие Б, отражаемая в учете по методу участия в капитале, составит 712 тыс. грн.

Показатели	Сумма, тыс. грн.	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
Балансовая стоимость инвестиции на 01.01.2000 г.	668	141 «Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале»	X
Доля инвестора в чистой прибыли за 2000 год $(110 - 10) \times 40\%$	40	141 «Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале»	721 «Доход от инвестиций в ассоциированные предприятия»
Доля инвестора в дивидендах $(50 \times 40\%)$	20	373 «Расчеты по начисленным доходам»	141 «Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в

			капитале»
Доля инвестора в сумме увеличения дополнительного капитала (60 x 40 %)	24	141 «Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале»	423 «Дооценка активов»
Балансовая стоимость инвестиции на 31.12.2000 г.	712	141 «Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале»	X