

Международный бухгалтерский учет



Резерв под обесценение финансовых вложений
Виртуальная отчетность

Бухгалтерская управленческая отчетность
по исполнению бюджетов бизнес-процессов
в телекоммуникационных компаниях

Совершенствование транспортного налога
для обеспечения строительства дорог
в субъектах РФ

Бухгалтерский учет на стадии
заготовки древесины



14 (308) – 2014
АПРЕЛЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:
ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:
ООО «Информсервис»

Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:
Л.А. Мункуева, Н.В. Соловьева

Редакционный совет:
О.И. Аверина, доктор экономических
наук, доцент

Н.Э. Бабичева, кандидат
экономических наук, доцент
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент

Н.А. Ермакова, доктор экономических
наук, профессор
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
Е.И. Костюкова, доктор
экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических
наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 07.04.2014.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

Журнал рекомендован ВАК Минобрна-
уки России для публикации научных
работ, отражающих основное научное
содержание кандидатских и докторских
диссертаций.

Журнал реферирован в ВИНТИ РАН.

Журнал включен в Российский индекс
научного цитирования (РИНЦ).

Статьи рецензируются.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

14 (308) – 2014 апрель

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Плотников В.С., Пахомов А.С.* Резерв под обесценение финансовых вложений2

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Рожнова О.В.* Виртуальная отчетность 11

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Туякова З.С., Черемушников Т.В.* Бухгалтерская управленческая отчетность по исполнению бюджетов бизнес-процессов в телекоммуникационных компаниях19

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Лисиченко А.В.* Совершенствование транспортного налога для обеспечения строительства дорог в субъектах РФ.....33

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Кузнецов Л.А.* Бухгалтерская логистика (аналитическое представление бухгалтерского учета).....41

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Замула И.В., Шавурская Е.В.* Бухгалтерский учет на стадии заготовки древесины56

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции.

Subscription in all
Russian post offices:
– index 48997 – catalog
of Rospechat Agency
– index 83847 – catalog
of Federal Department
of Postal Service of Russian
Federation Pressa Rossii
– index 34136 – catalog
of Russian press Pochta Rossii
(Russian Post)

Online versions: www.elibrary.ru
Registration certificate № 017854
by the State Committee
of the Russian Federation on Press.

Founded by:
Publishing house FINANCE and CREDIT

Published by:
Informservice, Ltd.

Editor-in-chief:
Larisa A. Chaldaeveva

Deputy editors:
Liudmila A. Munkueva,
Natalia V. Solov'eva

Editorial council:
Ol'ga I. Averina, *N.P. Ogarev's
Mordovian State Univ., Saransk*
Nadezhda E. Babicheva,
*N.I. Lobachevsky State Univ., Nizhny
Novgorod*
Mariia A. Vakhrushina, *Financial Univ.
under Government of RF, Moscow*
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under
Government of RF, Moscow*
Marina M. Gurskaia, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Natal'ia A. Ermakova, *Branch of Kazan
(Volga) Fed. Univ., Naberezhnye Chelny*
Vladimir S. Karagod, *Peoples' Friendship
Univ. of Russia, Moscow*
Elena I. Kostiuikova, *Stavropol State
Agrarian Univ., Stavropol*
Mikhail I. Kuter, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State
Univ., Orenburg*

Design: Marina S. Granil'shchikova
Corrector: Alla M. Leibovich

Editorial office:
Mail address 111401, P.O. Box 10,
Moscow, Russia
Telephone +7 (495) 989-9610
E-mail post@fin-izdat.ru
Website www.fin-izdat.ru

© **Publishing house**
FINANCE and CREDIT
© **Informservice, Ltd.**

Signed to print 07.04.2014
Format 60x90 1/8. Circulation 3 180.
Volume 8,0 printer's sheets.
Printed by KTK, Ltd.,
Krasnoarmeisk, Moscow region.
Telephone +7 (496) 588-0866

The journal is recommended by VAK
of the Ministry of Education and Science
of the Russian Federation to publish
scientific works encompassing the basic
matters of the MPhil and DPhil theses.

The journal is reviewed by the VINITI
of the Russian Academy of Sciences.

The journal is included in the Russian
Science Citation Index Database

All articles reviewed.

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

14 (308), April, 2014

CONTENTS

ISSUES ON ACCOUNTING

- *Plotnikov V.S., Pakhomov A.S.* Provision for impairment of financial investments2

ON THE WAY TO INTERNATIONAL STANDARDS

- *Rozhnova O. V.* Virtual statements 11

REFORMATION OF REPORTING

- *Tuiakova Z.S., Cheremushnikova T.V.* Accounting and managerial reporting on budget execution of business processes in telecommunications companies 19

TAXATION

- *Lisichenko A.V.* Transport tax improvement to secure road construction in the RF subjects33

PROBLEM. VIEWS. SOLUTION

- *Kuznetsov L.A.* Accounting logistics (Analytical presentation of accounting)41

FOREIGN EXPERIENCE

- *Zamula I.V., Shavurskaia E.V.* Accounting of logging56

Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved.

**This publication may not be reproduced in any form without permission.
Printed in Russia.**

УДК 657.1

РЕЗЕРВ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

В.С. ПЛОТНИКОВ,

*доктор экономических наук,
профессор кафедры экономики и финансов*

E-mail: vspotnikov@yandex.ru

*Балаковский филиал Российской академии
народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации*

А.С. ПАХОМОВ,

*аспирант кафедры
анализа хозяйственной деятельности и аудита*

E-mail: Pahomov.A.S@gmail.com

*Саратовский государственный
социально-экономический университет*

В условиях формирования цивилизованных рыночных отношений под пристальным вниманием оказалась резервная система коммерческих организаций, трактуемая многими авторами как эффективное средство по минимизации финансовых рисков. В данной статье, не отрицая систему резервирования средств в целом, авторы обоснуют, что не все резервы являются эффективным средством снижения рисков. В частности, это касается резервов под обесценение финансовых вложений, если их при первоначальном признании оценивать по справедливой стоимости, а последующие изменения в ней отражать через прочий совокупный доход.

Ключевые слова: *финансовые вложения, резервы по обесценению финансовых вложений, справедливая стоимость, опцион, прочий совокупный доход*

Современный рынок финансовых инструментов в значительной мере определяется фондовым рынком (рынком долевых инструментов). Поэтому от эффективности управления финансовыми активами, связанными с приобретением, слиянием и финансированием, во многом зависит благополучие не только собственников, но и компании в целом.

Многие компании в той или иной степени действуют в рамках финансового рынка, инвестируя свободный капитал в рыночные ценные бумаги. Именно на данном этапе возникают финансовые риски вероятности возможного убытка или потерь экономических выгод.

Проблеме минимизации потерь от финансовых рисков посвящено много работ, в том числе

и затрагивающих вопрос учета резервов в системе использования финансовых инструментов. Однако, прежде чем перейти к вопросу учета резервов на обесценение финансовых вложений, представляется целесообразным ознакомиться с самим понятием «финансовые вложения».

В соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, к финансовым вложениям организации относятся государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых определены дата и стоимость погашения (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.

Как видно из этого перечня финансовых вложений, их спектр достаточно широк, но определение понятия «финансовые вложения» в ПБУ 19/02 отсутствует. Поэтому изначально представляет интерес сравнение их видов с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Но здесь возникает первая проблема: в МСФО нет отдельного стандарта, посвященного учету финансовых вложений. Отдельные вопросы по их признанию в учете и отчетности рассматриваются в различных стандартах, и основными из них являются: МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты – признание и оценка». К дополнительным стандартам, уточняющим отдельные требования к учету, можно отнести: МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях», МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса», а также уточненные в последнее время стандарты: МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

В течение последних 10 лет фондовые опционы на собственные акции, выкупленные у акционеров, являются одним из наиболее сложных и спорных вопросов в финансовой отчетности.

Именно этот вопрос в большей степени затрагивает проблему учета формирования резервной системы для финансовых вложений. В оценке рыночной ситуации изменения колебаний цен на акции необходимо исходить из того, что опцион предопределяет право на приобретение актива по конкретной цене в течение определенного периода времени. Именно это обстоятельство трактуется в пользу формирования резервов под обесценение финансовых вложений во времени. При этом порядок тестирования финансовых активов на обесценение и отражения убытков от обесценения установлен в МСФО (IAS) 36.

Отметим, что Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) никак не регулирует вопросы бухгалтерского учета резервов, формируемых из нераспределенной прибыли. При этом специальное ПБУ, регулирующее учет обесценения активов, в России отсутствует.

Таким образом, в отечественном бухгалтерском учете образовался некий информационно-нормативный вакуум. Поэтому, прежде чем перейти к учету резервов под обесценение финансовых вложений, следует рассмотреть вопрос об оценке и признании в финансовой отчетности самих финансовых вложений.

Согласно пп. 8–9 ПБУ 19/02, финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. 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 консультацион-

ные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость таких услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или на увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, в котором было принято решение не приобретать финансовые вложения;

- 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.

Еще раз напомним, что в МСФО нет отдельного стандарта по финансовым вложениям. По существу, понятие «финансовые вложения» ближе всего к понятию «финансовый актив». Так, согласно п. 11 МФСО (IAS) 32, финансовый актив – это актив, являющийся:

- а) денежными средствами;
- б) долевым инструментом другого предприятия;
- в) правом, обусловленным договором:
 - (i) получить денежные средства или иной финансовый актив от другого предприятия; или
 - (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях потенциально выгодных для предприятия.

В данном положении МСФО мы хотим обратить внимание на такие термины, как «долевой инструмент» и «договорное право».

Как определяет п. 11 МФСО (IAS) 32, долевым инструментом – это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

Термины «договор» и «договорное право» имеют существенное значение в признании и оценке финансовых вложений в учете и отчетности. Так, п. 13 МФСО (IAS) 32 подразумевает следующее: к соглашению между двумя или более сторонами, имеющему четкие экономические последствия, избежать которых стороны практически (или совсем) не имеют возможности,

как правило, потому, что закон предусматривает принудительное исполнение такого соглашения в судебном порядке. Договоры, а значит и финансовые инструменты, могут иметь разные формы и необязательно должны быть оформлены в письменном виде.

В целом большинство финансовых инструментов ведут к возникновению финансовых активов, представляющих собой договорное право на получение денежных средств в будущем, и соответствующих финансовых обязательств, представляющих собой договорное обязательство на представление денежных средств в будущем. К ним также можно отнести задолженности: дебиторскую и кредиторскую, по облигациям, векселям, кредитам и т.д.

Здесь следует подчеркнуть, что опцион определяет инвестиции (финансовые вложения) в долевыми инструментами и договоры по данным инструментам, в то время как сам опцион – это «контракт между двумя инвесторами, в котором один инвестор предоставляет другому право купить (или продать) определенный актив в определенный момент времени по определенной цене» [4, с. 985]. Более того, опцион является товаром фондовой биржи, стоимость которого в основном определяет «премия на опцион» (условное вознаграждение).

В данных обстоятельствах возникают две проблемы бухгалтерского учета резервов под обесценение инвестиций (финансовых вложений): является ли премия на опцион вознаграждением и можно ли отнести премию на опцион к затратам компании?

Для ответа на эти вопросы в первую очередь необходимо рассмотреть содержание данного договора. «Опцион дает его держателю право на определенное действие, но не накладывает на него обязанности выполнить его. Этим опционы отличаются от форвардных и фьючерсных контрактов, которые обязывают их держателей купить или продать базовый актив. Вместе с тем за опцион надо платить».

Субъекты опционных рынков следующие:

- покупатели опционов колл (call option);
- продавцы опционов колл;
- покупатели опционов пут (put option);
- продавцы опционов пут.

Опцион на покупку акций – производный финансовый инструмент. Во-первых, его справедливая стоимость изменяется в зависимости от изменения справедливой стоимости базового актива (акций). Во-вторых, размер чистых инвестиций, необходимых для заключения договора (опционная премия), как правило, значительно ниже суммы, которая потребовалась бы для исполнения договора купли-продажи акций. И, в-третьих, расчеты по опциону будут осуществляться на будущую дату.

Продавец опциона (договора) является владельцем базового актива или, по крайней мере, имеет твердую гарантию в получении его к концу срока исполнения опциона» (рис. 1 и 2) [3, с. 158].

Именно это право профессор В.С. Плотников и доцент О.В. Плотникова [3] предлагают рассматривать как момент признания: «признания в бухгалтерском учете отдельного нового объекта – обязательства, которое может быть отражено следующим образом:

Д-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», субсчет «Опционы»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Опционы».

Данной записью отражается обязательство по продаже базового актива (К-т сч. 62) и право на получение денежных средств и других финансовых активов (Д-т сч. 76).

На первом этапе биржевой сделки речь идет о торговле договорами (опционами), т.е. правом купить (продать) базовый актив. Здесь возможен один из трех вариантов расчетов:

- 1) для исполнения договора продавец передает акции в обмен на денежные средства;
- 2) акциями на нетто-основе, т.е. стороны сравнивают справедливую стоимость акций, подлежащих поставке продавцом, и сумму денежных средств, подлежа-

- щих уплате покупателем, и одна из сторон производит передачу такого количества акций компании, справедливая стоимость которого равна указанной разнице, в пользу другой;
- 3) денежными средствами на нетто-основе, т.е. стороны сравнивают справедливую стоимость акций, подлежащих поставке продавцом, и сумму денежных средств, подлежащих уплате покупателем, и одна из сторон перечисляет разницу в пользу другой [3, с. 160–161].

Эти действия по обменной сделке в МСФО (IAS) 32 поясняются следующим образом. Опцион на продажу или покупку, предусматривающий обмен финансовых активов или финансовых обязательств (т.е. финансовых инструментов, кроме собственных долевых инструментов организации), предоставляет его держателю право на получение потенциальных будущих экономических выгод, связанных с изменениями в справедливой стоимости базисного финансового инструмента. И, наоборот, продавец опциона принимает на себя обязательство отказаться от потенциальных будущих экономических выгод или понести потенциальные убытки в связи с изменениями справедливой стоимости базисного финансового инструмента. Договорное право владельца и договорное обязательство продавца отвечают определениям, соответственно, финансового актива и финансового обязательства. Базисный по отношению к опциону финансовый инструмент

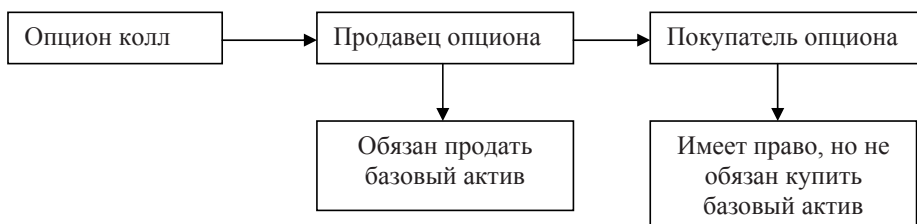


Рис. 1. Операции по опциону колл

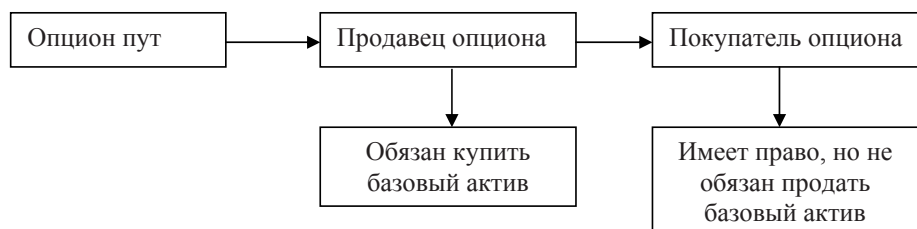


Рис. 2. Операции по опциону пут