

УДК 657.4

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КОРРЕКТИРОВОК СТОИМОСТИ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Л.И. КУЛИКОВА,

*доктор экономических наук,
профессор кафедры финансового учета
E-mail: 777phd@rambler.ru*

А.В. ГОШУНОВА,

*аспирант кафедры финансового учета
E-mail: anna.goshunova@mail.ru*

*Институт экономики и финансов
Казанского (Приволжского) федерального университета*

Новые формы бухгалтерской отчетности предъявляют особые требования к порядку раскрытия информации о финансовых вложениях в пояснениях к бухгалтерскому балансу. В статье приводится методика обособленного бухгалтерского учета первоначальной стоимости финансовых вложений и их накопленных корректировок; рассматривается порядок раскрытия информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

***Ключевые слова:** финансовые вложения, накопленные корректировки, пояснения к бухгалтерскому балансу.*

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая в дальнейшем может изменяться. Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Соответственно можно выделить два основных вида корректировок, которые могут изменить первоначальную стоимость финансовых вложений:

- 1) по финансовым вложениям с определяемой текущей рыночной стоимостью;
- 2) по финансовым вложениям с неопределяемой текущей рыночной стоимостью.

В настоящее время в бухгалтерском учете не предусмотрен отдельный учет первоначальной стоимости финансовых вложений и накопленных по ним корректировок. Однако ценность данной информации возросла, особенно с учетом новых требований к формату представления отчетной информации.

Согласно приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» организации вправе самостоятельно разрабатывать формы пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом финансовым ведомством в приложении к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» предложены примеры оформления таких пояснений. В частности, в примере 3.1 «Наличие и движение финансовых вложений» приведены специальные графы для раскрытия информации о накопленных корректировках по финансовым вложениям на начало и конец периода, а также изменения этих корректировок за период.

Следовательно, необходимость представления информации такого рода и степень детализации установлены на законодательном уровне. В связи с этим возникает вопрос, как организовать бухгалтерский учет финансовых вложений, чтобы формирование информации о накопленных корректировках по финансовым вложениям осуществлялось с минимальными трудозатратами? Данный вопрос носит не только технический, но и методологический характер.

Приказом от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» Минфин России официально известил о введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на территории Российской Федерации. Учету и раскрытию информации о финансовых вложениях посвящены следующие стандарты, которые предъявляют новые требования к раскрытию информации о финансовых инструментах организации:

- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»;
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

В частности, согласно ПБУ 19/02 процедура списания разницы между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг в

течение срока их обращения носит добровольный характер, в то время как МСФО (IAS) 39 указывает на прямую обязанность организации отражать инвестиции, удерживаемые до погашения, по амортизированной стоимости, в основе определения которой лежит аналогичная российскому учету методика.

В соответствии с МСФО (IAS) 39 корректировки справедливой стоимости финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, должны быть признаны в составе прочей совокупной прибыли до тех пор, пока не прекращено признание финансового актива. В момент выбытия актива данные накопленные корректировки должны быть исключены из состава капитала и признаны в составе прибыли или убытка. В связи с этим возникает потребность в формировании и накоплении информации о таких корректировках в целях последующего их восстановления в момент выбытия актива.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 выдвигает особые требования к раскрытию информации об изменении справедливой стоимости финансовых инструментов, а также характере и размере рисков, которым организация подвержена в течение периода и на конец отчетного периода в связи с владением финансовыми инструментами.

Таким образом, обособленный учет накопленных корректировок, обусловленных изменением текущей рыночной стоимости финансовых вложений, позволит оценить степень рыночного риска владения данным активами. Учет накопленных корректировок по финансовым вложениям, по которым невозможно определить текущую рыночную стоимость, позволит охарактеризовать степень кредитного риска. Информация о накопленных корректировках, вызванных изменением валютного курса, будет релевантной при оценке степени валютного риска, присущего финансовым вложениям, выраженным в иностранной валюте.

Следовательно, потребность в разработке новых способов бухгалтерского учета финансовых вложений очевидна и обусловлена как новыми требованиями к удовлетворению возросших информационных потребностей пользователей финансовой отчетности, так и активным внедрением МСФО в российскую учетную практику.

Рассмотрим вариант обособленного бухгалтерского учета первоначальной стоимости финансовых вложений и их накопленных корректировок, а также раскрытия информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Корректировки стоимости финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость. Информация о финансовых вложениях аккумулируется на счете 58 «Финансовые вложения». Для расшифровки финансовых вложений по группам, видам к данному счету открываются субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»;
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»;
- 58-3 «Предоставленные займы»;
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

В бухгалтерском балансе организации финансовые вложения находят отражение в двух разделах актива: в составе внеоборотных и оборотных активов, исходя из предполагаемого срока владения. На основании этого предлагаем ввести дополнительную аналитику для раздельного учета долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений. В дальнейшем информация по данным аналитическим счетам позволит формировать соответствующие пояснения к бухгалтерскому балансу.

В расшифровке долгосрочных финансовых вложений по группам, видам счет 58 «Финансовые вложения» берется в разрезе аналитических субсчетов:

- 58-010 «Долгосрочные паи и акции»;
- 58-020 «Долгосрочные долговые ценные бумаги»;
- 58-030 «Долгосрочные предоставленные займы»;
- 58-040 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Расшифровка краткосрочных финансовых вложений по группам, видам производится в разрезе следующих аналитических субсчетов:

- 58-011 «Краткосрочные паи и акции»;
- 58-021 «Краткосрочные долговые ценные бумаги»;
- 58-031 «Краткосрочные предоставленные займы» и др.

К финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, как

правило, относят финансовые вложения, котирующиеся на рынке ценных бумаг, а также другие финансовые вложения, текущая стоимость которых может быть документально подтверждена. Они отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Следовательно, корректировка стоимости финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, представляет собой разницу между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и их предыдущей оценкой.

Указанная корректировка производится ежемесячно или ежеквартально исходя из учетной политики организации и относится на финансовые результаты в состав прочих доходов или расходов.

Бухгалтерский учет финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, ведется на счетах 58-010 «Долгосрочные паи и акции» и 58-011 «Краткосрочные паи и акции».

К этим счетам целесообразно открыть аналитический счет «Корректировки стоимости финансовых вложений», на котором будет аккумулироваться вся информация о накопленных корректировках в связи с изменением текущей рыночной стоимости таких финансовых вложений. Поскольку рыночная стоимость финансовых вложений может колебаться как в сторону повышения, так и в сторону понижения, сальдо по счету учета корректировок может быть как дебетовым, так и кредитовым.

Данные по этим аналитическим счетам будут использоваться для заполнения пояснений к отчетности и последующего анализа эффективности инвестирования средств в финансовые вложения.

Пример 1. В декабре 2009 г. открытое акционерное общество (ОАО) «АНК «Башинефть» приобрело у акционерной финансовой корпорации (АФК) «Система» 47,18% акций ОАО «Уфанефтехим» на сумму 13 047 106 тыс. руб. Акции ОАО «Уфанефтехим» котируются на фондовой бирже Российской торговой системы и отражаются в бухгалтерском балансе по рыночной стоимости на отчетную дату.

Таблица 1

Бухгалтерские записи ОАО «АНК «Башнефть»

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Дебет счета	Кредит счета
1	2	3	4	5
31.12.2009	Приобретены акции ОАО «Уфанефтехим»	13 047 106	58-010/нс «Долгосрочные паи и акции»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
31.12.2009	Оплачены акции ОАО «Уфанефтехим»	13 047 106	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»
01.06.2010	Приобретены дополнительно акции ОАО «Уфанефтехим»	2 950 773	58-010/нс «Долгосрочные паи и акции»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
01.06.2010	Оплачены акции ОАО «Уфанефтехим»	2 950 773	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»
31.12.2010	Произведена дооценка акций ОАО «Уфанефтехим»	9 641 727	58-010/корр «Долгосрочные паи и акции»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.03.2011	Произведена дооценка акций ОАО «Уфанефтехим»	2 344 749	58-010/корр «Долгосрочные паи и акции»	91 «Прочие доходы и расходы»

В июне 2010 г. ОАО «АНК «Башнефть»» купило еще 7,75% акций ОАО «Уфанефтехим» стоимостью 2 950 773 тыс. руб. С момента первой покупки и до июня 2010 г. рыночная стоимость акций ОАО «Уфанефтехим» существенно не изменилась, однако во втором полугодии 2010 г. текущая рыночная стоимость акций ОАО «Уфанефтехим» выросла и по состоянию на 31.12.2010 составила 25 639 606 тыс. руб., а 31.03.2011 текущая рыночная стоимость акций возросла до 27 984 355 тыс. руб.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи (табл. 1).

Корректировки стоимости финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость. К финансовым вложениям, по которым нельзя определить текущую рыночную стоимость, относят прежде всего долговые ценные бумаги. Также к этой группе относятся прочие финансовые вложения, не обращающиеся на фондовом рынке и не имеющие рыночную стоимость.

По финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, возможны корректировки двух типов:

- корректировки в связи с начислением части разницы между первоначальной и номинальной стоимостью по долговым ценным бумагам;
- корректировки в связи с созданием резерва под обесценение финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, отражают-

ся в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

При этом по долговым ценным бумагам в случае отличия их первоначальной стоимости от номинала организации могут производить равномерное списание части разницы между указанными стоимостями по мере причитающегося по ценным бумагам дохода.

Для учета корректировок по долговым ценным бумагам к счетам 58-020 «Долгосрочные долговые ценные бумаги» и 58-021 «Краткосрочные долговые ценные бумаги» целесообразно открыть аналитический счет «Корректировки стоимости финансовых вложений», на котором будет аккумулироваться вся информация о накопленных корректировках в связи со списанием части разницы между первоначальной стоимостью долговой ценной бумаги и ее номиналом.

Кроме данного вида корректировок по финансовым вложениям, по которым нельзя определить текущую рыночную стоимость, возможно возникновение корректировок, обусловленных курсовыми разницами.

В частности, Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) указывает на то, что пересчет ценных бумаг, за исключением акций, выраженных в иностранной валюте, должен производиться не только на дату совершения операции, но и на отчетную дату.

Следовательно, на счете «Корректировки стоимости финансовых вложений» также подлежат отражению курсовые разницы, связанные с пересчетом стоимости ценных бумаг, кроме акций, по курсу на отчетную дату.

Пример 2. 30.04.2011 ОАО «Роснефть» приобрело процентную облигацию Deutsche Bank Luxemburg S.A. номиналом 1 600 000 тыс. долл. США. Первоначальная стоимость облигации – 51 513 760 тыс. руб., номинальная стоимость – 44 003 520 тыс. руб. (1 600 000 тыс. долл. США x 27,5022 долл. США/руб. по состоянию на 30.04.2011), срок обращения облигации – 10 лет, доход выплачивается 1 раз в 3 мес. (31.01.2011, 30.04.2011, 31.07.2011, 31.10.2011) из расчета 3% годовых (базис расчета – 360 дн.). В учетной политике организации предусмотрено равномерное списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций за счет суммы причитающегося дохода:

номинальная стоимость облигации – 1 600 000 000 долл. США;

первоначальная стоимость облигации – 1 873 077 790 долл. США;

разница между первоначальной и номинальной стоимостью облигации – 273 077 790 долл. США (1 873 077 790 – 1 600 000 000);

срок обращения – 10 лет;

количество выплат в год – 4;

сумма годового дохода – 48 000 000 долл. США (3% x 1 600 000 000);

сумма дохода за 3 мес. – 12 000 000 долл. США (3% x 1 600 000 000 x 90/360);

часть разницы, подлежащая списанию, – 6 826 945 долл. США (273 077 790 / 10 x 4).

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи (табл. 2).

Важно заметить, что сальдо по счету учета накопленных корректировок по долговым ценным бумагам может быть как дебетовым, так и кредитовым в зависимости от того, какая из двух стоимостей – первоначальная или номинальная – была изначально выше.

Пример 3. 30.04.2011 ОАО «Роснефть» приобрело процентную облигацию Deutsche Bank Luxemburg S.A. номиналом 800 000 тыс. долл.

Таблица 2

Бухгалтерские записи ОАО «Роснефть»

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, долл. США	Сумма, руб.	Курс доллара США на дату операции	Дебет счета	Кредит счета
30.04.2011	Приобретена облигация Deutsche Bank Luxemburg S.A.	1 873 077 790	51 513 760 000	27,5022	58-020/ис «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
30.06.2011	Произведена переоценка валютной облигации на отчетную дату	1 873 077 790	1 074 397 420	28,0758	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.07.2011	Произведена переоценка валютной облигации на дату операции	1 873 077 790	742 113 420	27,6796	91 «Прочие доходы и расходы»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Списана за счет дохода часть разницы между первоначальной стоимостью облигации и ее номиналом в первую выплату	6 826 945	188 967 100	27,6796	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Отражена оставшаяся сумма причитающегося дохода	5 173 055 (12 000 000 – 6 826 945)	143 188 100	27,6796	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы»

Продолжение табл. 2

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, долл. США	Сумма, руб.	Курс доллара США на дату операции	Дебет счета	Кредит счета
30.09.2011	Произведена переоценка валютной облигации на отчетную дату	1 866 250 845	7 829 855 422	31,8751	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.10.2011	Произведена переоценка валютной облигации на дату операции	1 866 250 845	3 690 324 422	29,8977	91 «Прочие доходы и расходы»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Списана за счет дохода часть разницы между первоначальной стоимостью облигации и ее номиналом во вторую выплату	6 826 945	204 109 946	29,8977	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Отражена оставшаяся сумма причитающегося дохода	5 173 055	154 662 454	29,8977	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.12.2011	Произведена переоценка валютной облигации на отчетную дату	1 859 423 901	4 273 699 893	32,1961	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.01.2012	Произведена переоценка валютной облигации на дату операции	1 859 423 901	3 405 348 932	30,3647	91 «Прочие доходы и расходы»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Списана за счет дохода часть разницы между первоначальной стоимостью облигации и ее номиналом в третью выплату	6 826 945	207 298 129	30,3647	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Отражена оставшаяся сумма причитающегося дохода	5 173 055	157 078 271	30,3647	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.03.2012	Произведена переоценка валютной облигации на отчетную дату	1 852 596 956	1 920 216 745	29,3282	91 «Прочие доходы и расходы»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
30.04.2012	Произведена переоценка валютной облигации на дату операции	1 852 596 956	63 914 595	29,3627	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
	Списана за счет дохода часть разницы между первоначальной стоимостью облигации и ее номиналом в четвертую выплату	6 826 945	200 457 531	29,3627	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Отражена оставшаяся сумма причитающегося дохода	5 173 055	151 894 869	29,3627	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы»
Итого						

Окончание табл. 2

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, долл. США	Сумма, руб.	Курс доллара США на дату операции	Дебет счета	Кредит счета
	Корректировка по списанной части разницы (58/корр)	-27 307 779	-800 832 706			
	Корректировка по курсовой разнице (58/корр)	x	3 483 863 812			
	Балансовая стоимость облигации на 30.04.2011 (58/нс)	1 873 077 790	51 513 760 000			
	Балансовая стоимость облигации на 30.04.2012 (58 = 58/нс + 58/корр)	1 845 770 011	54 196 791 106			
	Начислено доходов за год	20 692 221	606 823 694			

США. Первоначальная стоимость облигации – 21 756 880 тыс. руб., номинальная стоимость – 22 001 760 тыс. руб. (800 000 тыс. долл. США x 27,5022 долл. США/руб. по состоянию на 30.04.2011), срок обращения облигации – 10 лет, доход выплачивается 1 раз в 3 мес. (31.01.2011, 30.04.2011, 31.07.2011, 31.10.2011) из расчета 3% годовых (базис расчета – 360 дн.). В учетной политике организации предусмотрено равномерное списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций за счет суммы причитающегося дохода:

номинальная стоимость облигации – 800 000 000 долл. США;

первоначальная стоимость облигации – 791 095 985 долл. США;

разница между первоначальной и номинальной стоимостью облигации – 8 904 015 долл. США (800 000 000 – 791 095 985);

срок обращения – 10 лет;

количество выплат в год – 4;

сумма годового дохода – 24 000 000 долл. США (3% × × 800 000 000);

сумма дохода за 3 мес. – 6 000 000 долл. США (3% × × 800 000 000 × 90/360);

часть разницы, подлежащая списанию, – 222 600 долл. США (8 904 015 / 10 × 4).

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи (табл. 3).

Корректировки стоимости финансовых вложений, по которым был создан резерв под обесценение, не требуют введения дополнительного механизма аккумулирования, поскольку собираются на специальном счете 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений».

Пример 4. В 2010 г. ОАО «НК «ЛУКОЙЛ» предоставило заем обществу с ограниченной ответственностью (ООО) «Нарьянмарнефтегаз» в сумме 29 296 640 тыс. руб. В течение 2011 г. наблюдались признаки обесценения финансовых вложений ОАО «НК «ЛУКОЙЛ». Результаты аудита запасов показали снижение величины запасов ООО «Нарьянмарнефтегаз». Таким образом, проверка на обесценение подтвердила устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, и по ним был создан резерв под обесценение.

В бухгалтерском учете данные операции должны быть оформлены следующими записями (табл. 4).

В пояснениях к бухгалтерскому балансу информация о наличии и движении акций ОАО «Уфанефтехим», облигаций Deutsche Bank Luxemburg S.A. и займа ООО «Нарьянмарнефтегаз» может быть раскрыта следующим образом (табл. 5).

Таблица 3

Бухгалтерские записи ОАО «Роснефть»

Дата	Содержание операции	Сумма, долл. США	Сумма, руб.	Курс доллара США на дату операции	Дебет счета	Кредит счета
30.04.2011	Приобретена облигация Deutsche Bank Luxembourg S.A.	791 095 985	21 756 880 000	27,5 022	58-020/ис «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
30.06.2011	Произведена переоценка валютной облигации на отчетную дату	791 095 985	453 772 657	28,0 758	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.07.2011	Произведена переоценка валютной облигации на дату операции	791 095 985	313 432 229	27,6 796	91 «Прочие доходы и расходы»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Отражена сумма причитающегося дохода	6 000 000	166 077 600	27,6 796	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы»
	Отражена часть разницы между первоначальной стоимостью облигации и ее номиналом в первую выплату	222 600	6 161 489	27,6 796	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
30.09.2011	Произведена переоценка валютной облигации на отчетную дату	791 318 585	3 319 977 125	31,8 751	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.10.2011	Произведена переоценка валютной облигации на дату операции	791 318 585	1 564 753 371	29,8 977	91 «Прочие доходы и расходы»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Отражена сумма причитающегося дохода	6 000 000	179 386 200	29,8 977	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы»
	Отражена часть разницы между первоначальной стоимостью облигации и ее номиналом во вторую выплату	222 600	6 655 239	29,8 977	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.12.2011	Произведена переоценка валютной облигации на отчетную дату	791 541 186	1 819 278 261	32,1 961	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.01.2012	Произведена переоценка валютной облигации на дату операции	791 541 186	1 449 628 528	30,3 647	91 «Прочие доходы и расходы»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
	Отражена сумма причитающегося дохода	6 000 000	182 188 200	30,3 647	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы»
	Отражена часть разницы между первоначальной стоимостью облигации и ее номиналом в третью выплату	222 600	6 759 194	30,3 647	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
31.03.2012	Произведена переоценка валютной облигации на отчетную дату	791 763 786	820 663 164	29,3 282	91 «Прочие доходы и расходы»	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»
30.04.2012	Произведена переоценка валютной облигации на дату операции	791 763 786	27 315 851	29,3 627	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
	Отражена сумма причитающегося дохода	6 000 000	176 176 200	29,3 627	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы»

Окончание табл. 3

Дата	Содержание операции	Сумма, долл. США	Сумма, руб.	Курс доллара США на дату операции	Дебет счета	Кредит счета
	Отражена часть разницы между первоначальной стоимостью облигации и ее номиналом в четвертую выплату	222 600	6 536 148	29,3 627	58-020/корр «Долгосрочные долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы»
Итого						
	Корректировка по списанной части разницы (58/корр)	890 401	26 112 070			
	Корректировка по курсовой разнице (58/корр)	x	1 471 866 602			
	Балансовая стоимость облигации на 30.04.2011 (58/нс)	791 095 985	21 756 880 000			
	Балансовая стоимость облигации на 30.04.2012 (58 = 58/нс + 58/корр)	791 986 387	23 254 858 672			
	Начислено доходов за год	24 000 000	703 828 200			

Таблица 4

Бухгалтерские записи ОАО «НК «ЛУКОЙЛ»

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Дебет счета	Кредит счета
31.12.2010	Преоставлен заем ООО «Нарьянмарнефтегаз»	29 296 640	58-030/нс «Долгосрочные представленные займы»	51 «Расчетные счета»
31.12.2011	Создан резерв под обесценение	29 296 640	91 «Прочие доходы и расходы»	59 «Резерв под обесценение финансовых вложений»

Таблица 5

Наличие и движение долгосрочных финансовых вложений, тыс. руб.

Наименование показателя	Период	Изменения за период				На конец периода			
		На начало года		Выбыло (погашено)		Начисление процентов (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной)	Текущая рыночная стоимость (убытки от обесценения)	Первоначальная стоимость	Накопленная коррективная
		Первоначальная стоимость	Накопленная коррективная	Первоначальная стоимость	накопленная коррективная				
Долгосрочные финансовые вложения, всего	За 2011 г.			()					
	За 2010 г.			()					

Окончание табл. 5

Наименование показателя	Период	На начало года		Изменения за период				На конец периода		
		Первоначальная стоимость	Накопленная корректировка	Поступило	Выбыло (погашено)		Начисление процентов (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной)	Текущая рыночная стоимость (убытки от обесценения)	Первоначальная стоимость	Накопленная корректировка
					первоначальная стоимость	накопленная корректировка				
В том числе	За 2011 г.	()			()					
Долевые ценные бумаги, всего	За 2010 г.	()			()					
Акции ОАО «Уфанефтехим»	За 2011 г.	15 997 879	9 641 727	–	()	–	2 344 749	15 997 879	11 986 476	
	За 2010 г.	13 047 106	–	2 950 773	()	–	9 641 727	15 997 879	9 641 727	
Долговые ценные бумаги	За 2011 г.	()			()					
	За 2010 г.	()			()					
Облигации Deutsche Bank Luxembourg S.A.	За 2011 г.	–	–	73 270 640	()	12 723 411	–	73 270 640	12 723 411	
	За 2010 г.	–	–	–	()	–	–	–	–	
Предоставленные займы	За 2011 г.	()			()					
	За 2010 г.	()			()					
Заем ООО «Нарьян-марнефтегаз»	За 2011 г.	29 296 640	–	–	()	–	(29 296 640)	29 296 640	(29 296 640)	
	За 2010 г.	–	–	29 296 640	()	–	–	29 296 640	–	
Депозитные вклады в кредитных организациях, не являющиеся денежными эквивалентами	За 2011 г.	()			()					
	За 2010 г.	()			()					
Прочие финансовые вложения	За 2011 г.									
	За 2010 г.									

При этом в бухгалтерском балансе ОАО «АНК «Башнефть» за 2011 г. акции ОАО «Уфанефтехим» будут отражены по стоимости 27 984 355 тыс. руб. В бухгалтерском балансе ОАО «Роснефть» облигации Deutsche Bank Luxemburg S.A. будут отражены в сумме 85 350 737 тыс. руб., а в балансе ОАО «НК «ЛУКОЙЛ» займ ООО «Нарьянмарнефтегаз» будет отражен в сумме, равной 0.

Список литературы

1. О формах бухгалтерской отчетности: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02: приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации».
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».
6. Ежеквартальные отчеты ОАО «АНК «Башнефть» за период 2009–2012 гг. // http://www.bashneft.ru/shareholders_and_investors/disclosure/quarterly/.
7. Ежеквартальные отчеты ОАО «НК «ЛУКОЙЛ» за период 2010–2012 гг. // http://www.lukoil.ru/static_6_5id_219_.html.
8. Ежеквартальные отчеты ОАО «Роснефть» за период 2009–2012 гг. // <http://www.rosneft.ru/Investors/information/quarterlyreport/>.