

стран в сфере разработки и реализации стратегий создания зеленой экономики и в этой связи развития учета экологических активов и обязательств организаций.

Концепция устойчивого развития ориентирует осуществление хозяйственной деятельности на условиях сбалансированного природопользования, в направлении охраны окружающей среды и осуществления мер по ее улучшению. Национальной стратегией устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года определено, что «Обеспечение устойчивого экономического роста страны предусмотрено осуществлять на основе модернизации и реструктуризации отраслей реального сектора, технологического и организационного обновления производств с целью их приспособления к внутренним и внешним условиям рыночной экономики» [2]. «... на первом этапе (до 2010 г.) будет осуществляться активная реконструкция производственного потенциала, преодоление таких негативов, как создавшиеся в производстве значительные объемы морально и физически изношенного основного капитала, недостаток собственных оборотных средств предприятий, низкая инвестиционная и инновационная активность. На втором этапе (2011 – 2020 гг.) модернизация и реструктуризация предусматривает переход к эффективному функционированию реального сектора экономики страны в условиях его экологизации» [2].

Таким образом, отсутствие в настоящее время методик бухгалтерского учета экологических активов и обязательств, их обособленного отражения в системе бухгалтерского учета является методологической проблемой, решение которой позволит системно формировать такую информацию на счетах бухгалтерского учета и получать достоверные отчетные показатели, необходимые для принятия своевременных управленческих решений по природоохранной деятельности и рациональному природопользованию.

Литература

1. Экологический след и биологический потенциал <http://www.priroda.su/item/2070>.
2. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года. – Минск. – 2004.

АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩЕЙ ПРАКТИКИ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ КОМПАНИЙ

*Г.А. Мезенцева, аудитор, ЗАО «МС Центр Аудит»,
г. Москва, Российская Федерация*

Существующая практика составления консолидированной отчетности группы компаний имеет два варианта.

Вариант 1. Дочерние компании составляют два вида отчетности: по российским и международным стандартам. Этот вариант является дорогостоящим и трудозатратным. Его применение целесообразно только в том слу-

чае, когда дочерней компании необходимо составление отчетности по международным стандартам с целью ее публикации на бирже, предоставления банкам или для совершения какой-либо сделки. Так, например, многие дочерние структуры Группы ОАО «Газпром», среди которых энергетические компании ОАО «ОГК-2», ОАО «Газпромнефть», составляют отчетность по международным стандартам, которая затем консолидируется в отчетность Группы ОАО «Газпром».

Вариант 2. Дочерние компании составляют отчетность по российским стандартам, а затем материнская компания, применяя ряд корректировок, формирует отчетность по международным стандартам для включения ее в консолидированную финансовую отчетность. Достоинства такого подхода: сокращение затрат обучения персонала по подготовке отчетности; отсутствие необходимости поиска и формирования команды квалифицированных специалистов по международным стандартам на каждом дочернем предприятии; усиление контроля со стороны материнской компании. Недостатки: дочерние компании обладают более детальными знаниями и пониманием особенностей своих хозяйственных операций, нежели головная компания; риск несоблюдения сроков составления отчетности при большом количестве дочерних предприятий; если дочерняя компания является публичной, ей все равно придется составлять отчетность по международным стандартам.

На основании проведенного анализа предлагается выделить следующие этапы составления консолидированной отчетности:

1. Подготовительный этап: определение состава компаний, подлежащих консолидации; определение зависимых и связанных компаний Группы; подготовка информации для составления консолидированной финансовой отчетности; сверка внутригрупповых расчетов.

2. Подготовка индивидуальных отчетностей дочерних компаний: корректировка индивидуальных отчетностей для включения в консолидированную отчетность; учет специфики нефтегазовой отрасли.

3. Консолидация: свод отчетных форм; элиминация внутригрупповых расчетов; элиминация нерезализованной прибыли (убытка); консолидационные проводки; учет дивидендов; учет выбытия дочерних компаний; учет зависимых компаний.

4. Подготовка консолидированной финансовой отчетности: подготовка обязательной к раскрытию информации; подготовка дополнительной информации, раскрываемой компаниями нефтегазовой отрасли; подготовка дополнительной информации, раскрываемой публичными компаниями.

Качество финансовой отчетности зависит от правомерности признания и надежности оценки объектов бухгалтерского учета. Например, к специфическим объектам бухгалтерского учета нефтегазовых компаний относится амортизация

нефтегазовых активов, резерв на ликвидацию нефтегазовых активов и восстановление месторождений, резерв под обесценивание нефтегазовых активов.

Расчет амортизации основных средств основывается на положениях стандарта МСБУ 16 «Основные средства», который не содержит понятий «участок» и «месторождение» или «центр затрат», а оперирует компонентами. Тем не менее, во многих случаях расчет амортизации в резерве месторождений будет совпадать с МСБУ 16 «Основные средства», чего нельзя сказать о расчете амортизации при группировании основных средств по центрам затрат. Таким образом, капитализированные затраты, учитываемые по центрам затрат, должны быть распределены на конкретные участки или месторождения и амортизироваться уже в их составе. Некоторые скважины, пробуренные в процессе разведки и оценки месторождения, могут оказаться непродуктивными, однако результаты работ в целом могут иметь вклад в обоснование наличия в месторождении запасов нефти и газа. Целесообразно оценивать выгоды от затрат на непродуктивную скважину в контексте месторождения в целом, поэтому обычно компании капитализируют эти затраты.

Оценка запасов, на основе которых производится расчет амортизации, как правило, берется из отчетов, подготовленных независимыми оценщиками в соответствии с требованиями Системы управления запасами нефти. Открытым вопросом остается, какие резервы брать в расчет при начислении амортизации нефтегазовых активов.

Представляется необходимым использовать следующий подход, который, однако, не закреплен в стандартах, а является общепринятой практикой учета в отрасли:

- доказанные запасы использовать в расчете при исчислении амортизации капитализированных затрат на приобретение месторождений;
- на основе доказанных разрабатываемых запасов производить расчет амортизации капитализированных затрат на разведку и разработку месторождения, которые дали положительный результат, и добывающих активов (например, нефтяные скважины, относящиеся к ним оборудование).

Оценка резервов может быть изменена в зависимости от экономической эффективности освоения, степени промышленного освоения, степени геологической изученности. Изменения в оценке резервов учитываются при расчете амортизации только текущего периода, и корректировка амортизации предыдущих периодов не производится.

По методу «результативных затрат» аккумулированные капитализированные затраты, относящиеся к разведке доказанных запасов нефти и газа, которая пока не привела к их обнаружению, не связаны с добывающей деятельностью, а значит, не учитывается при расчете амортизации.

Затраты на разработку месторождения амортизируются по мере добычи доказанных разрабатываемых запасов нефти и газа. Сумма амортизации изме-

няется, если затраты на разработку месторождения относятся как к доказанным разрабатываемым, так и не разрабатываемым запасам

В разъяснениях к правилам Комиссии по ценным бумагам США по учету и раскрытию информации для нефтегазовых компаний дается следующий комментарий: если планируются значительные первоначальные капитальные затраты (например, на построение нефтяной платформы, стратиграфические скважины), связанные с последующим строительством добывающих скважин, то необходимо исключать эти капитализированные затраты из расчета ставки амортизации, пока не будут пробурены все запланированные добывающие скважины. Однако разъяснений в отношении того, как определить часть капитализированных затрат, подлежащих временному исключению из расчета, не дается. Однако расчеты могут быть основаны на 1) доле доказанных запасов, которые предполагается извлекать из уже пробуренных добывающих скважин, в общей оценке доказанных запасов или 2) пробуренных добывающих скважин в общем количестве запланированных добывающих скважин.

Капитализированные затраты, временно исключенные из расчета амортизации, будут приняты в расчет в полной мере, когда все запланированные добывающие скважины будут пробурены. Затраты на бурение добывающих скважин будут включены в базу для расчета амортизации, когда нефтегазовые резервы будут переведены в категорию доказанных.

Существует еще один способ начисления амортизации, когда в расчет берутся все планируемые капитальные затраты и общая величина доказанных запасов (разрабатываемых и неразрабатываемых). По правилам Комиссии по ценным бумагам США для нефтегазовых компаний, которые ведут учет по методу «результативных затрат», такой способ расчета амортизации не допускается. Также важно, что при расчете амортизации эти компании будут исключать те доказанные запасы нефти и газа, для добычи которых потребуются значительные капитальные затраты. Это аспект связан с определением Комиссии доказанных разрабатываемых запасов, как запасов, извлечение которых доступно при существующей методике добычи и фонде скважин и имеющегося нефтегазового оборудования. Это правило введено с целью обеспечения соответствия потребления экономических выгод от использования активов и связанных с ними затрат.

На любом нефтегазовом предприятии есть недобывающие активы, например, склады, автотранспорт, офисные здания, объекты инфраструктуры и т.д. Как правило, такие основные средства обслуживают деятельность компании от разведки резервов до добычи нефти и газа, и определить их привязанность к конкретному месторождению зачастую бывает просто невозможно. Для таких активов применение метода расчета амортизации пропорционально объему добычи становится необоснованным, и нефтегазовые компании используют линейный метод расчета.

Таким образом, амортизация нефтегазовых активов, которые относятся к деятельности по разведке и разработке месторождения, должна капитализироваться, в то время как амортизация нефтегазодобывающих активов относится на текущие затраты.

Когда происходит истощение резервов или добыча нефти и газа становится экономически нецелесообразной, наступает финальная стадия разработки месторождения, нефтегазовые предприятия сталкиваются с обязательством восстановить разрабатываемый лицензионный участок и разобрать свои добывающие активы. В российской практике такие аспекты обычно прописываются в лицензии на разведку и разработку нефтегазовых месторождений.

ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ УПРАВЛЕНИЯ

*Г.А. Мезенцева, аудитор, ЗАО «МС Центр Аудит»,
г. Москва, Российская Федерация*

В мае 2011 г. Совет по МСФО утвердил комплекс из пяти стандартов, устанавливающих новые требования в отношении формирования консолидированной финансовой отчетности, учета инвестиций в ассоциированные компании и совместное предпринимательство:

- МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместном предпринимательстве»;
- МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»;
- МСБУ (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» (редакция 2011 г.);
- МСБУ (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместное предпринимательство» (редакция 2011 г.).

МСФО 10 устанавливает новые требования в отношении порядка признания контроля и процедур консолидации. Процедуры консолидации предполагают:

- объединение аналогичных статей активов, обязательств, доходов, расходов и денежных потоков материнского предприятия и его дочерних предприятий;
- взаимное исключение балансовой стоимости инвестиций материнского предприятия в каждое из дочерних предприятий и доли материнского предприятия в капитале каждого из дочерних предприятий;
- исключение в полной сумме внутригрупповых активов и обязательств, капитала, доходов, расходов и денежных потоков, относящихся к операциям между предприятиями группы (прибыли или убытки, возникшие в результате внутригрупповых операций и признаваемые в стоимости активов, таких как запасы и основные средства, исключаются в полных суммах);