

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);

– распределение прибыли или убытка, а также каждого из компонентов прочего совокупного дохода между собственниками материнского предприятия и неконтролирующими долями.

Для определения наличия контроля необходимо, чтобы инвестор одновременно:

- обладал полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- был подвержен воздействию или обладал правами в отношении переменных результатов, возникающих в результате его отношений с объектом инвестиций;
- был способен использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на свои результаты от участия в объекте инвестиций.

В соответствии с МСФО 10 инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций. Для определения наличия полномочий необходимо выполнить следующие процедуры.

Проанализировать объект инвестиций:

- определить структуру видов деятельности объекта инвестиций, анализируя их по пространственным (принадлежности к различным бизнес-направлениям, например, фиксированная и мобильная связь) и временным (по этапам реализации проектов объекта инвестиций, например, проектирование производства и продукта, организация и подготовка производства, маркетинг и дистрибуция) признакам;
- определить характер и форму результатов, которые обеспечивают различные виды деятельности;
- определить виды деятельности (в пространственной и временной перспективе), которые наиболее значимым образом влияют на результаты объекта инвестиций.

Проанализировать отношения управления:

- определить, осуществляется ли управление объектом инвестиций централизованно через механизмы корпоративного управления или существуют прямые управляющие взаимосвязи между отдельными видами деятельности и инвесторами;
- *определить* способ управления различными видами деятельности и объектом инвестиций в целом (например, утверждение операционных и инвестиционных планов и бюджетов, назначение и определение вознаграждения ключевого управленческого персонала).

Проанализировать права инвестора:

- определить источники способности управлять деятельностью объекта инвестиций (голосующие права, потенциальные голосующие права, акционерные соглашения, прочие договорные права);

- оценить сравнительную значимость таких прав в вопросе способности управления деятельностью;

- определить характер прав в распоряжении инвестора (по временной перспективе (существующие, истекшие или отложенные), по связи с видами деятельности, по степени возможностей управления видами деятельности объекта инвестиций).

На основе проведенного анализа оценивается наличие полномочий у инвестора в отношении объекта инвестиций.

Инвестор подвержен воздействию или обладает правами в отношении переменных результатов, возникающих вследствие его отношений с объектом инвестиций, когда существует потенциал изменения результатов инвестора как следствие эффективности объекта инвестиций.

Результаты инвестиций могут принимать различные формы, например:

- дивиденды, иные виды распределения экономических выгод объектом инвестиций (например, проценты по долговым ценным бумагам объекта инвестиций) и изменения в стоимости инвестиции инвестора в объект инвестиций;

- вознаграждения за обслуживание активов и обязательств объекта инвестиций, комиссии и риски убытков от предоставления кредитных ресурсов, остаточные доли в стоимости активов и обязательств объекта инвестиций при ликвидации;

- экономические и финансовые результаты, недоступные для иных участников в объекте инвестиций, например, синергетические эффекты от объединения операционных функций для достижения экономии масштаба, экономии затрат, ограничения деятельности или использования активов объекта инвестиций в целях повышения стоимости других активов инвестора.

Такие результаты могут быть исключительно положительными, исключительно отрицательными или как положительными, так и отрицательными. Для определения инвестором степени подверженности воздействию или наличия прав в отношении результатов, возникающих вследствие его отношений с объектом инвестиций, необходимо осуществить следующие процедуры:

- проанализировать историческую и прогнозную динамику эффективности объекта инвестиций;

- проанализировать форму результатов, получаемых инвестором от участия в объекте инвестиций;

- проанализировать наличие потенциала изменений в величине результатов инвестора;

- проанализировать наличие и состав факторов, которые способны повлиять на изменение эффективности объекта инвестиций и, как следствие, определить переменный характер результатов инвестора.

На основе проведенного анализа оценивается степень подверженности инвестора изменению результатов от участия в объекте инвестиций.

Консолидированные финансовые отчеты подразделяются на внешние и внутренние. Официальная (внешняя) консолидированная отчетность раскрывает финансовое положение группы в целом и содержит укрупненные показатели. Она предназначена для внешних пользователей: акционеров, инвесторов, дебиторов, кредиторов и государственных органов. Внутренние документы группы должны наглядно демонстрировать не только размер консолидированных капиталов и капиталов отдельных предприятий, но и структуру внутригрупповых финансовых потоков, обязательств и взаиморасчетов (например, трансформационный регистр).

Записи в данном регистре осуществляются с применением способа элиминирования, позволяющего аннулировать внутригрупповые обороты товарно-денежных потоков и отразить изменения в составе средств и источников отдельного предприятия и всей группы. Для записей на счетах в системе бухгалтерского учета следует предусмотреть отдельный синтетический счет 78 «Внутрикорпоративные расчеты». При использовании данного счета отраженные в трансформационном регистре записи позволяют выполнить ряд необходимых для консолидации учетных данных операций:

- 1) Взаимоисключить дебиторскую и кредиторскую задолженность между предприятиями группы (Д сч. 78 К сч. 78);
- 2) Трансформировать в учете активы в результате их перемещения между предприятиями группы (Д сч. 10 К сч. 43);
- 3) Отразить переход задолженности по налогам между предприятиями и одновременно исключает его влияние на конечные результаты по расчетам с бюджетом (Д сч. 19 К сч. 68. и Д сч. 68 К сч. 19);
- 4) Обеспечить отражение нереализованной прибыли по предприятиям группы и одновременно исключает ее из консолидированной отчетности (Д сч. 10/16 К сч. 98 и Д сч. 98 К сч. 10/16).

Поскольку на практике возникает необходимость разработки комплекса трансформационных регистров и их унификации для предприятий группы, представляется целесообразным разработать внутренний стандарт, регламентирующий основные положения об учетно-отчетных документах предприятий, входящих в группу.

Для формирования консолидированной финансовой отчетности требуется учетная политика, содержащая положения, которые касаются процедуры консолидации данных отчетности предприятий и методов оценки отдельных показателей. Приложениями к учетной политике, на наш взгляд, должны быть:

- внутренний стандарт (положение, регламентирующее формы учетно-отчетных документов для данных консолидированного учета и отчетности)
- график документооборота для учетно-отчетных документов консолидации: трансформационных регистров, сводных таблиц, отчетов по сегментам деятельности предприятий.