

Гладкова В. Е.

*доктор экономических наук, доцент,
НОУ ВПО «ИГУПИТ»,
профессор кафедры «Финансы, бухгалтерский учет, анализ и аудит»
e-mail: gladkovave@mail.ru*

Отчетность по МСФО компаний добывающих отраслей как основной инструмент управления финансами

В связи с официальным принятием в России международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), вступлением России в ВТО возникает иное значение отчетности по МСФО для российских компаний. Необходимость позиционировать себя на глобальном мировом рынке, где отчетность составляется в соответствии с МСФО, возможно только используя данные для всех видов отчетности: финансовой, управленческой, основываясь на отчетности по МСФО. Это не простой вопрос, поскольку в России используется в основном метод трансформации.

Ключевые слова: официальное принятие МСФО, добывающая отрасль, трансформационные поправки, бизнес-процессы, ведение параллельного учета, единый план счетов.

Gladkova V. E.

*Doctor of Science (Economics), associate Professor
«Finance, accounting, analysis and audit»
NEI HPE «IGUPIT»*

IFRS financial statements of companies in the extractive industries as a basic tool of financial management

In connection with the official adoption in Russia of international financial reporting standards (IFRS), Russia's accession to the WTO arises a different meaning of IFRS for Russian companies. The need to position themselves in the global world market where statements are prepared in accordance with IFRS, is only possible using data for all kinds of accounting: financial, managerial, based on IFRS. It's not a simple question, since Russia is primarily used transformation method.

Keywords: the formal adoption of IFRS, the mining industry, transformational amendments, business processes, maintaining parallel accounting, unified chart of accounts.

Интеграция экономики России в мировую хозяйственную систему в качестве ее органической составляющей обуславливает необходимость построения системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и потребностям реформируемой рыночной экономики. Необходимость позиционировать себя на глобальном мировом рынке, где отчетность составляется в соответствии с МСФО, возможно только используя данные для всех видов отчетности: финансовой, управленческой, основываясь на отчетности по МСФО. Это не простой вопрос, поскольку в России используется в основном метод трансформации.

Метод трансформация — это перегруппировка учетной информации из одних стандартов в другие для следующих целей:

1) Анализ учетной информации инвестируемой компании и возможность ее прочтения инвесторам с целью принятия инвестиционных решений.

2) Выход на рынки капиталов.

3) PR компании (реклама).

Теория и практика применения метода трансформации финансовой отчетности по РПБУ в МСФО определила следующую схему для получения отчетности по МСФО.

- определяется состав статей международной финансовой отчетности;
- расшифровываются статьи российской бухгалтерской отчетности;
- проводится детализация остатков и оборотов по счетам (бухгалтерские счета увязываются с соответствующими статьями международной отчетности);
- делаются необходимые корректировки к остаткам (оборотам) по счетам, из которых состоят статьи российской отчетности, чтобы привести их к учетному базису международной отчетности;
- формируются трансформационные таблицы;
- группируются остатки по статьям международной отчетности и на их основе заполняются отчетные формы.

В процессе реклассификации корректируются отчетные статьи баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета о движении капитала. Корректировки возникают из-за различия принципов в МСФО и РПБУ¹.

¹ http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/.

Подход МСФО к учету такого специфического вида деятельности, как добывающая отрасль, таков — для учета и отчетности в целом применяются общие стандарты, а регулировка специфических моментов регламентируется специальным стандартом. В данном случае — IFRS 6².

Основными требованиями, которыми руководствовалось Правление Комитета по МСФО (КМСФО) при разработке IFRS 6 были следующие:

- улучшение существующей на современном этапе практики учета поисковых затрат;
- те организации, которые признали активы по разведке и оценке минеральных ресурсов, тестировали затраты организации, которые связаны с разведкой и оценкой минеральных ресурсов до того, как было получено обоснование технической исполнимости, а также установлена и документально подтверждена вероятность экономических выгод от их добычи, на обесценение в соответствии с IFRS 6 и оценивали любое обесценение в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»³;
- раскрытия информации, отождествляющей и разъясняющей суммы в финансовой отчетности организации, которые образуются в связи с затратами на разведку и оценку минеральных ресурсов, признаваемыми в соответствии с учетной политикой организации активами, и помогающей пользователям такой финансовой отчетности понимать будущую величину и сроки денежных потоков, проистекающих от активов по разведке и оценке минеральных ресурсов.

Добывающие компании должны применять требования стандарта к затратам, которые она несет в связи с разведкой и оценкой минеральных ресурсов. Однако эти требования не распространяется на остальные аспекты учетной практики компаний, занимающихся разведкой и оценкой минеральных ресурсов. Для большинства российских компаний наиболее актуален этап разработки.

Процессы, которые необходимо оценивать и отражать в финансовой отчетности, можно представить по этапам, приведенным на рис.1.

Учитывая то обстоятельство, что добывающая отрасль включает в себя различные компании, которые в соответствии с международной

² Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [www. http: // www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/).

³ International Accounting Standard 1 «Presentation of Financial Statements». [http: // www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/).

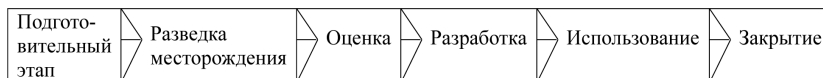


Рис. 1. Этапы процессов, которые необходимо оценивать и отражать в финансовой отчетности

практикой подразделяются на «минеральные» и «нефтяные», существующие различия между компаниями в подходах к организации учета объясняются разным определением ими ключевых понятий добывающей отрасли.

При подготовке отчетности в нефтяных компаниях обычно делаются следующие трансформационные поправки (некоторые из них представлены в таблице 1).

Таблица 1

Трансформационные поправки, необходимые для реклассификации отчетности

Наименование поправки	Краткое описание поправки	Способ устранения
Начисление резерва под сомнительную дебиторскую задолженность.	Расчет суммы сомнительных долгов под которую необходимо создать соответствующий резерв и создание резерва.	Сближение учетных политик и порядка ведения бухгалтерского учета РПБУ и МСФО. Поправка при подготовке консолидированной отчетности будет не нужна.
Начисление резервов под снижение стоимости инвестиций.	Начисление резерва по активам и инвестициям исходя из наличия признаков обесценения.	Начисление резерва по активам и инвестициям исходя из наличия признаков обесценения в РПБУ.
Резерв под снижение стоимости ТМЦ.	Расчет и начисление резервов под неликвидные ТМЦ (без движения более 12 м. за исключением запасных частей, химических реагентов, строительных материалов, труб).	Сближение учетных политик и порядка ведения бухгалтерского учета РПБУ, МСФО. Поправка при подготовке консолидированной отчетности будет не нужна.
Реклассификация расходов будущего периода.	Расходы на освоение природных ресурсов, в т.ч. лицензии на освоение природных ресурсов, топографические съемки, НИОКР, сейсмические исследования и т.д., учитываемые на счете 97 ⁴ в РПБУ, капитализируются или списываются в состав расходов текущего периода в соответствии с положениями МСФО.	Разработка и внедрение ИТ-решения по ведению параллельного учета основных средств и всех, связанных с ними расходов капитального характера в учетной системе. Т.к. результаты данной поправки влияют на движение основных средств, необходим детальный методологический подход, интегрированный с решением по ОС.

⁴ Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 02.04.2013, с изм. от 21.01.2015) «О введении в действие Международных стандартов финансовой

Продолжение таблицы 1

Реклассификация расходов на программное обеспечение.	Реклассификация расходов на программное обеспечение из расходов будущего периода в нематериальные активы.	Разработка и внедрение ИТ-решения по трансформации и консолидации отчетности, позволяющего автоматически выгружать данные из учетных систем.
Капитализация процентов по займам.	На базе консолидированного остатка по незавершенному строительству и среднего процента по займам рассчитывается сумма процента к капитализации.	Расчет ведется на базе консолидированного счета незавершенного строительства.
Капитализация расходов на «добушивание».	Расходы на гидроразрыв пласта на новых скважинах, зарезки боковых стволов, углубление относятся на расходы текущего периода в РПБУ и капитализируются в МСФО с последующей амортизацией в составе ОС.	При сближении УП и порядок ведения бухгалтерского учета РПБУ, МСФО, корректировка по дополнительным расходам на добушивание будет не нужна. Корректировка будет необходима по амортизации исторических затрат на добушивание в МСФО (будет входить в состав предыдущей поправки).
Определение стоимости приобретений и выбытий ОС, включая права на недопользование, начисление амортизации по МСФО.	Определение стоимости приобретений и выбытий ОС, расчет амортизации по методу единицы продукции согласно резервам либо по линейному методу используя принципы МСФО.	Разработка и внедрение ИТ-решения по ведению параллельного учета основных средств и всех, связанных с ними расходов капитального характера в учетной системе. В перспективе расчет и проверку данной поправке можно передать в ДО.
Оценка амортизации по выбывшим ОС с целью корректировки финансового результата от выбытия.	В случае внедрения параллельного учета ОС сумма поправки будет рассчитываться автоматически. Методология расчета данной поправки пересматривается материнской компанией.	Разработка и внедрение ИТ-решения по трансформации и консолидации отчетности, позволяющего автоматически выгружать данные из учетных систем ДО (данные параллельного учета ОС) и на основании разработанного стандарта трансформации осуществлять автоматические расчеты поправок на уровне ДО.
Реклассификация объектов законченного строительства, но не введенных в эксплуатацию (РПБУ) в состав ОС (МСФО).	Техническая реклассификация. Приводит к единой структуре баланса. Возможно решить мэппингом плана счетов.	Разработка и внедрение ИТ-решения на базе Единого плана счетов компании.

отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». <http://www.minfin.ru/ru/>.

Продолжение таблицы 1

Учет обязательств по выбытию активов (Asset Retirement Obligations-ARO) ⁵ .	Обязательство отражает сумму чистых приведенных будущих расходов по выводу из эксплуатации и ликвидации внеоборотных активов в периоде их возникновения (обычно, когда актив устанавливается на производстве или когда начинается бурение).	Разработка и внедрение ИТ-решения по ведению параллельного учета основных средств и всех, связанных с ними расходов капитального характера в учетной системе. Т.к. результаты данной поправки влияют на движение основных средств, необходимо разработать детальную методологический подход, интегрированный с решением по ОС.
Корректировка прибыли/убыток прошлых лет на начало отчетного года.	Отражение поправок прошлых лет, влияющих на входящее сальдо прибыли/убытка прошлых лет (напр. исторические исключения внутригрупповых оборотов по векселям, корректировки).	Разработка и внедрение ИТ-решения по трансформации и консолидации отчетности, трансформационные поправки прошлых лет повторять каждый отчетный период будет не нужно.
Расчет отложенного налога.	Отражение основных разниц дающих эффект на прибыль текущего года и формирующих отложенные налоговые активы и обязательства.	Разработка и внедрение ИТ-решения по трансформации и консолидации отчетности, позволяющего на основании разработанного стандарта трансформации и консолидации осуществлять автоматические и с вводом дополнительной информации расчеты поправок с автоматизированными проверками форм как на уровне ДО, так и на уровне КЦ.
Разница в стоимости готовой продукции по МСФО и РПБУ.	С/с РПБУ рассчитывается без учета амортизации прав на разработку недр. Стоимость готовой продукции больше. Поправка подготовлена исходя из предположительных данных.	Разработка и внедрение ИТ-решения по трансформации и консолидации отчетности, позволяющего автоматически выгружать данные из учетных систем.
Корректировка операций по «покупке-продаже» (нефтезамещение).	Корректировка доходов и себестоимости на обороты по операциям «покупка-продажа», согласно требованиям стандартов отчетности.	Данная поправка осуществляется на уровне, информацию от планово-экономического отдела могут получать как компания, так и отдел консолидации, поэтому поправку могут осуществлять

⁵ Charlotte J. Wright, Rebecca A. Gallun, Fundamentals of Oil & Gas Accounting, 5th Edition, 2008.

Продолжение таблицы 1

		как бухгалтерия, так и отдел консолидации.
Корректировка нераспределенной прибыли/убытка прошлых лет офшоров на изменение курсов валют.	Отражение курсовых разниц при переводе нераспределенной прибыли/убытка прошлых лет к основной функциональной валюте.	Разработка и внедрение ИТ решения по трансформации и консолидации отчетности, позволяющего автоматически выгружать данные из учетных систем.

Таким образом, если будет устранена необходимость трансформационных поправок и внедрены необходимые методологии, частично представленные выше, то получим возможность вести учет по международным стандартам в реальном времени и получать актуальные данные для управления и принятия решения инвесторами.

Для целей ведения учета и составления отчетности по МСФО в режиме реального времени компаниям необходимо разработать единый план счетов. Данная Концепция определяет требования к единому плану счетов для целей ведения бухгалтерского, налогового учета и управленческого учета на предприятиях нефтяной отрасли.

Требования распространяются на состав счетов, субсчетов и аналитических счетов бухгалтерского учета.

Единый План Счетов служит для достижения следующих задач:

- Созданию эффективного и унифицированного механизма сбора информации
- Созданию универсального определения целевого назначения счетов
- Упрочению целостности данных с целью соблюдения следующих требований:
 - Российского законодательства по бухгалтерскому учету
 - Налоговой отчетности
 - Представления отчетности по стандарту МСФО
- Обеспечения возможности расчета и учета начислений
- Обеспечения автоматического сбора данных для системы консолидации
- Представления необходимых данных для управленческой отчетности

Единый план счетов компании должен удовлетворять следующим требованиям:

- должен позволять предприятиям вести оперативный учет и составлять отчетность в соответствии с требованиями российского законодательства;

- должен удовлетворять корпоративным требованиям по заполнению пакета отчетности для целей формирования корпоративной отчетности, а также содержать аналитику, необходимую для управленческого учета;
- разрабатывается с целью сокращения сроков подготовки и повышения качества корпоративной отчетности
- должен обеспечить создание и поддержку процедур автоматизация процесса подготовки корпоративной отчетности для внешних и внутренних пользователей: корпоративной, бухгалтерской, финансовой, управленческой;
- должен обеспечить минимизацию ручных поправок и трансформационных поправок при подготовке корпоративной финансовой отчетности;
- должен обеспечивать сопоставимость информации, поступающей в Компанию для подготовки корпоративной отчетности для внешних и внутренних пользователей;
- должен быть сопоставим с Единым планом счетов финансовой отчетности (ЕПСФО);
- должен обеспечивать целостность классификатора рабочего плана счетов, преемственность классификатора в различных учетных системах;
- должен обеспечивать возможность управления изменениями в процессах подготовки корпоративной финансовой отчетности и учетных процедурах.
- должен обеспечивать возможность ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности без использования корреспонденции счетов. В плане счетов должна быть заложена аналитика, которая будет обеспечивать корреспонденцию счетов.

Структура и правила формирования кода Единого плана счетов:

- представляет собой полный перечень учетных позиций, охватывающих все виды деятельности в группе компаний и должен позволять предприятиям вести оперативный учет и составлять отчетность в соответствии с требованиями российского законодательства
- должен позволять компании формировать отчетность в соответствии с требованиями по заполнению пакета корпоративной отчетности, а также содержать аналитику, необходимую для оперативного управленческого учета
- состоит из двух компонентов: счетов/субсчетов и видов аналитики (рисунок 2).

Код ЕПС имеет минимально 9 символов: **А ВВ СССС DD**, где:

А – Тип счета:

1 – счет международного и российского учета;

2 – счет бухгалтерского учета;

3 – счет для учета по международным стандартам.

ВВ – счёт в Российской классификации – первый уровень счета (01, 02, ..., 99);

СССС – детализация счета, субсчёт – второй уровень счета (0001, 0002, ..., 9999);

DD – субсчёт – третий уровень счета (01, 02, 03, ... , 99) – используется для аналитики на уровне юридического лица, или для других целей.

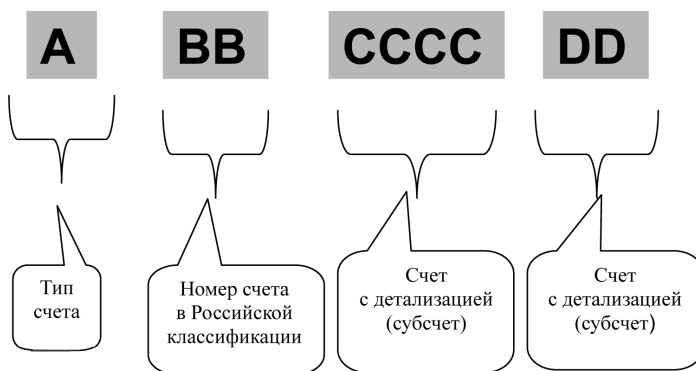


Рисунок 2. Код ЕПС

Единый план счетов используется при описании бизнес – процессов бухгалтерии. В итоге компания имеет возможность составлять управленческую отчетность на основе отчетности по МСФО не только по структурным подразделениям. Для вертикально интегрированных производств информация может составляться по следующим операционным сегментам:

- Добыча – добыча и разведка газа и других углеводородов;
- Переработка – переработка газового конденсата и прочих углеводородов и продажа продуктов переработки;
- Транспортировка – транспортировка газа;
- Поставка газа – продажа газа на внутреннем рынке и на экспорт;
- Прочее – прочая деятельность, включая банковскую.

Для целей сближения Международных стандартов финансовой отчетности и Российских правил бухгалтерского учета не достаточно выделить места их сходств и различий, определить методику по расчету резервов и начислений, создать концепцию единого учетного кода. При внедрении описанных выше методологий необходимо на первом этапе описать существующие бухгалтерские бизнес-процессы. Выделить в них точки соприкосновения с МСФО и внести необходимые корректировки. Кроме того, после внесения корректировок, покрываемых учетными системами, необходимо изменить существующие и на данный момент используемые планы счетов на Единый план счетов, встроенный в учетную систему.

Бизнес-процесс — это совокупность нескольких связанных между собой процедур или функций (шагов бизнес-процесса), в рамках которых «на входе» присутствуют необходимые ресурсы (например, первичная документация), а «на выходе» в результате этой деятельности создается продукт, представляющий ценность для Заказчика (например, формирование бухгалтерской проводки, отчетности и пр.)

Ввиду большого объема описывающих каждый из Бизнес-процессов документов, перечень их необходимо определить самой компанией.

Работа по целевым бизнес-процессам позволит, по нашему глубокому убеждению, компаниям получить следующие результаты:

- высокую достоверность учета;
- вести параллельный учет в нескольких валютах не по среднему курсу, а по валютному курсу на день произошедшего факта хозяйственной жизни;
- сократить сроки подготовки отчетности по МСФО и РСБУ;
- снизить затраты на ведение учета и трансформации отчетности за счет внедрения параллельного учета;
- отслеживать потоки денежных средств к оплате и к получению;
- выявлять риски, присущие данной отрасли, и достоверно оценивать их в денежном выражении по местам их возникновения.

Процесс интеграции экономики России в мировую хозяйственную систему в качестве ее органической составляющей предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, установления взаимосвязи между ними, а также порядка их признания и оценки.

Используемые источники

1. Международные стандарты кредитной отчетности. [http: // www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/).
3. International Accounting Standard 1 «Presentation of Financial Statements» [http: // www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых». [http: // www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/](http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/docs/).
4. Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н (ред. от 02.04.2013, с изм. от 21.01.2015) «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». [http: // www.minfin.ru/ru/](http://www.minfin.ru/ru/).
5. Charlotte J. Wright, Rebecca A. Gallun, Fundamentals of Oil & Gas Accounting, 5th Edition, 2008.