



Антон Усов,
партнёр, руководитель практики
по работе с компаниями нефтегазовой отрасли
КПМГ в России и СНГ



cutting through complexity

Две стороны одной бухгалтерии

Несмотря на все трудности, с которыми сталкивается бухгалтерское сообщество, в России продолжается параллельное существование учёта по РСБУ и МСФО

Дискуссия о переходе России на международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) вместо российских длится уже не один год. Отдельные нормы МСФО периодически внедряются как изменения к положениям по бухгалтерскому учёту (ПБУ), однако такое неполное заимствование часто приводит к тому, что в российском учёте возникают лишь дополнительные вопросы и трудности. Наглядный пример таких последствий – ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Вот уже третий год положения этого документа являются причиной многих дискуссий в российском нефтегазовом сообществе, поскольку грозят компаниям возможными дополнительными налоговыми начислениями

Добиться совпадения не удалось

Ещё в 2011 г., изменив требования ПБУ 8/2010, российское бухгалтерское законодательство потребовало от составителей отчётности при постановке на учёт включать в стоимость объектов основных средств обязательства, связанные с выбытием нефтегазовых активов (расходы на демонтаж и ликвидацию). Вероятно, что основанием введения подобных изменений в российские стандарты бухгалтерского учёта стали требования

МСФО и ОПБУ США (US GAAP) (считается, что именно US GAAP заменяют отсутствующие в МСФО отраслевые стандарты в части учёта в нефтегазовой отрасли).

Следует отметить, что авторы зарубежных стандартов тоже не так давно пришли к идее о включении расходов по выбытию в стоимость актива. Например, американский стандарт US GAAP 143 «Обязательства, связанные с выбытием активов» был принят в США в 2001 г., а поправки к МСФО 16 «Основные средства» вместе с соответствующими разъяснениями о признании в составе стоимости объекта величины ликвидационных обязательств – лишь в 2004 г.

Кроме того, в американских стандартах и разрешающих использовать их в нефтегазовой отрасли международных стандартах отдельное внимание уделяется учёту особенностей деятельности нефтегазового комплекса, в то время как РСБУ не содержат такого положения. Так, US GAAP и МСФО предусматривают амортизацию нефтегазовых месторождений как имущественного комплекса пропорционально объёмам извлекаемых запасов нефти и газа. При этом отечественные стандарты предполагают пообъектную амортизацию основных средств, поскольку в российском учёте невозможно классифицировать месторождения в качестве объектов основных средств.

Казалось, принятый российский стандарт должен повторять требования международных стандартов, однако изменения в ПБУ 8/2010 не установили механизма, с помощью которого можно отразить обязательства по основным средствам в нефтегазовой отрасли, уже существующим на дату принятия нормативного акта.

Помимо того, российские стандарты ещё и закрепили отличия от зарубежного порядка учёта изменения этих обязательств – не через движение балансовых статей, а с использова-

нием отчёта о финансовых результатах. В итоге, несмотря на все ожидания, совпадения в положениях российского учёта и МСФО так и не произошло, а у отечественного бухгалтерского и аудиторского сообщества нефтегазовой отрасли появились новые вопросы: как применять законодательное нововведение, учитывать введённые требования и отражать основные средства в учёте?

Два камня преткновения

Больше всего вопросов у российских бухгалтеров и аудиторов возникло по двум ключевым моментам. Во-первых, ПБУ 6/01, регулирующее непосредственно учёт основных средств, напрямую запрещает изменение первоначальной стоимости основных средств, за исключением конкретных случаев. В то же время на дату изменения ПБУ 8/2010 на балансе крупнейших нефтегазовых компаний уже существовали миллионы объектов основных средств с сформированной первоначальной стоимостью. В связи с этим возникает вопрос о том, каким образом теперь учитывать обязательства, связанные с выбытием, по введённым ранее основным средствам.

Во-вторых, в нефтегазовой отрасли значительное количество объектов основных средств (может достигать до 20% от общего числа) полностью амортизированы и имеют нулевую балансовую стоимость, но при этом они продолжают успешно работать, и их ликвидации в обозримом будущем не предполагается. Следовательно, возникает вопрос: как данные обязательства должны отражаться в российском учёте.

И, наконец, отечественное законодательство не требует от нефтяников обязательной ликвидации отдельных объектов основных средств, а подразумевает, как минимум, закрытие месторождения или же предприятия как имущественного комплекса в целом. Так, если одна из скважин отслужила своё и теоретически подлежит ликвидации, нефтяники могут дожидаться, когда все остальные скважины также отработают и произойдёт истощение запасов, – тогда можно будет полностью закрывать месторождение и нести затраты по ликвидации. При этом Законом «О недрах» от 21.02.1992 г. № 2395-1 предусмотрено, что недропользователь обязан приводить участки земли после разработки в состояние, пригодное для их дальнейшего использования. А лицензия на пользование недрами, в свою очередь, должна содержать порядок и сроки подготовки проектов ликвидации. В то же время, согласно закону, обязательная ликвидация и консервация месторождения связаны с истечением срока действия лицензии или досрочным прекращением пользования недрами. В результате получается, что требования бухгалтерского учёта не соответствуют реальному операционной деятельности нефтегазовых компаний: нет необходимости привлекать обязательства к отдельному объекту нефтегазовых основных средств, отражённому в российском бухгалтерском учёте.

За налоговые риски платят нефтяники?

Ситуацию также осложняют требования налогового законодательства. Налог на имущество предприятий рассчитывается от балансовой стоимости основных средств. Соответственно увеличение стоимости основного средства на сумму обязательств по ликвидации и демонтажу неизбежно повлечёт за собой рост налога на имущество. Учитывая, что нефтегазовая отрасль является весьма капиталоемкой, с большим количеством основных средств, повышение налога на имущество может стать для нефтегазовых компаний очень существенным.

Кроме того, по мнению представителей отрасли, данный подход идёт вразрез с самой сущностью налога на имущество,

во, при расчёте которого всегда использовалась фактическая стоимость основного средства, а не оценка величины будущих расходов.

Сейчас многие российские эксперты полагают, что нефтегазовые предприятия должны относить рассматриваемые в соответствии с ПБУ 8/2010 расходы на ликвидацию объектов основных средств на стоимость актива. При этом, поскольку в российском бухгалтерском учёте нет установленного способа отражения подобного рода обязательств, предприятия могут разработать его самостоятельно. На практике нефтегазовые компании склоняются к учёту таких активов в составе стоимостной оценки соответствующей лицензии в качестве иных расходов, непосредственно связанных с обеспечением условий для использования лицензии в запланированных целях, или в качестве расходов будущих периодов в составе прочих внеоборотных активов.

Учитывая неопределённость по поводу способов учёта обязательств по ликвидации, связанные с этим риски формирования дополнительной налоговой базы по налогу на имущество, а также большое количество обращений компаний к законодательным и регулирующим органам, на помощь бизнес-сообществу пришла Государственная Дума РФ. Так, 21 марта 2014 г. депутаты приняли следующее изменение законодательства по налогу на имущество: «В случае, если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, остаточная стоимость указанного имущества ... определяется без учёта таких затрат».

Это изменение затем было направлено в Совет Федерации, который 26 марта 2014 г. также одобрил законопроект, содержащий данную поправку, после чего 2 апреля соответствующий документ подписал президент РФ.

Таким образом, активное участие бизнес-сообщества и регулирующих органов в решении этой проблемы позволило снять проблему дополнительных налоговых обязательств, которые могут возникнуть в результате применения ПБУ 8/2010, начиная с 2015 г. Но период с 2011-го по 2015 год так и остаётся неурегулированным и продолжает вызывать опасения нефтегазовых компаний.

По-прежнему нерешённым является вопрос о способе учёта обязательств по выбытию нефтегазовых активов в российском бухгалтерском учёте. Поэтому регулирующие органы по различным причинам могут оспорить любые подходы к учёту подобных обязательств.

Кроме того, учитывая текущую экономическую ситуацию в стране и мире, всё чаще слышны разговоры о том, что расчёт дивидендов для государственных компаний, возможно, будут производить компании с государственным участием от прибыли в отчётности по РСБУ, а не по данным консолидированной отчётности по МСФО. Получается, что таким образом отчётность по РСБУ заново приобретёт когда-то утраченную значимость.

Рассматриваемая ситуация вот уже несколько лет создаёт излишние трудности и риски для бухгалтеров нефтегазовых компаний. Кроме того, она также наглядно показывает, что практика многих стран, внедривших полный текст МСФО в качестве национальных стандартов учёта, оказалась значительно эффективнее попыток переписать отдельные части МСФО и включить их в местные нормы бухгалтерского учёта. Сейчас ключевые пользователи отчётности – инвесторы и акционеры – не воспринимают РСБУ как полностью достоверную общепринятую систему бухгалтерского учёта. А вопрос целесообразности наличия и параллельного сосуществования учёта по РСБУ и МСФО пока так и остаётся открытым. ■