

Московский Государственный Университет им. М.В.Ломоносова

---

Экономический факультет

На правах рукописи

МАКОВЕЙ Сергей Леонидович

Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США

Специальность: 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2007

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита экономического факультета Московского Государственного Университета им. М.В.Ломоносова

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент  
Соловьева Ольга Витальевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Пучкова Светлана Игоревна - МГИМО  
(Университет) МИД РФ;

кандидат экономических наук  
Шапигузов Сергей Михайлович -  
ООО «ФБК»;

Ведущая организация: Российская экономическая академия им.  
Г.В. Плеханова.

Защита диссертации состоится «15» ноября 2007 г. в 15-00 на заседании диссертационного совета Д.501.001.18 при Московском Государственном Университете им. М.В.Ломоносова по адресу: 119992, Москва, ГСП-2, Ленинские горы, МГУ им. М.В.Ломоносова, 2-й учебный корпус, экономический факультет, ауд. 524.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке 2-го учебного корпуса МГУ им. М.В.Ломоносова

Автореферат разослан «11» октября 2007 года.

Ученый секретарь  
Диссертационного совета Д.501.001.18  
при МГУ им. М.В.Ломоносова  
доктор экономических наук, профессор

Суйц В.П.

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В последние годы активизировался процесс реформ российских стандартов бухгалтерского учета (РСУ), так как существующая российская практика бухгалтерского учета в полной мере не отвечает потребностям внешних пользователей в раскрытии информации о деятельности компании. В результате компании подготавливают свою отчетность, используя бухгалтерские стандарты отдельных зарубежных стран или Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Особая ситуация сложилась в российской нефтяной отрасли, где стандартом отчетности фактически стали Общепринятые бухгалтерские стандарты США (ГААП США). Необходимо отметить, что в США уже накоплен значительный опыт учета деятельности нефтяных компаний, существуют достаточно детальные стандарты для отрасли, тогда как МСФО только начинает разрабатывать специальные правила.

Набирающие популярность в России МСФО до последнего времени не содержали специфических требований к учету деятельности нефтегазодобывающей деятельности. Однако, МСФО признают существование специфики, так как в ряде действующих стандартов есть специальные оговорки, ограничивающие применение стандартов для отрасли и уже выпущен специальный стандарт МСФО 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов».

Необходимость особых правил бухгалтерского учета производственных инвестиций и специальных требований к отчетности обусловлена высокорискованным характером деятельности нефтяных компаний, а так же специфическим видом активов нефтяной компании – запасами нефти и газа. Значительная часть инвестиций в добычу

производится до определения наличия нефти на исследуемом участке. Даже при обнаружении нефтегазового месторождения его запасов часто бывает недостаточно для покрытия понесенных расходов. Риск возрастает по мере того, как падают цены на нефть или газ. Очень часто буровые работы не приводят к обнаружению нефти или газа. Таким образом, чтобы добиться коммерческого успеха, компания должна добыть достаточное количество нефти и газа, чтобы окупить как капиталовложения в эти месторождения так и свои затраты на сухие скважины и прочие непродуктивные затраты.

Поскольку размер инвестиций в будущую добычу весьма значителен в масштабах деятельности нефтяной компании, порядок их учета сильно влияет на качество финансовой отчетности (достоверность, информативность, сопоставимость). Поэтому к отчетности компаний, занимающихся разведкой, разработкой и добычей нефти и газа, акции которых имеют обращение на фондовом рынке США, предъявляются повышенные требования. В эти требования входит обязательное следование разрешенному методу учета производственных инвестиций, а так же раскрытие информации о запасах месторождений, движении денежных средств и связанных с нефтегазовой деятельностью затратах. Предоставление этой информации делает финансовую отчетность нефтегазовых компаний максимально полезной для пользователя, так же достигается ее сравнимость и согласованность.

Традиционно в деятельности нефтяных компаний выделяют следующие сегменты:

- Поиск, разведка и добыча нефти и газа (нефтегазодобывающая деятельность),
- переработка нефти и газа,
- транспортировка нефти и нефтепродуктов,

- продажа нефти и нефтепродуктов.

В соответствии с ГААП США деятельность по поиску и добыче нефти и газа (нефтегазодобывающая деятельность) определяется, как деятельность, связанная с приобретением прав на полезные ископаемые, поисково-разведочная деятельность, обустройство месторождений и добыча нефти, включая конденсат и природный газ.

Учет деятельности по поиску и добыче нефти и газа (нефтегазодобывающая деятельность) имеет свою ярко выраженную специфику, так как здесь бухгалтерские принципы вступают в противоречие, а применение экспертных трактовок приводит к многовариантности решений. Для наглядности деятельность по поиску и добыче нефти и газа можно разделить на две составляющие: инвестиционная и производственная. К инвестиционной деятельности относятся приобретение прав на полезные ископаемые, поиск и разведка полезных ископаемых, обустройство месторождений и т.д. К производственной деятельности – добыча нефти и газа, эксплуатация промыслового оборудования и т.д.

ГААП США уделяет особое внимание учету инвестиционной деятельности, так как принципы учета в силу размера инвестиций значительно влияют на финансовую отчетность. Учет производственных инвестиций нефтегазодобывающей деятельности в соответствии с ГААП США стал объектом данного диссертационного исследования.

Несмотря на широкое использование стандартов ГААП США российскими нефтяными компаниями, в российской литературе не был проанализирован и обобщен накопленный опыт. Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена происходящим сближением российских стандартов учета с международной практикой, а так же со спецификой учета производственных инвестиций нефтяных компаний, которая пока не отражена в отечественных правилах учета и отчетности.

Отсутствие подробного исследования этих вопросов в российской академической литературе, посвященной учетной тематике, а так же наличие определенного интереса среди профессиональных кругов обусловили выбор направления данного исследования - обоснование общепризнанных методологических подходов к совершенствованию учета и составлению финансовой отчетности российских нефтяных компаний

**Объект и предмет исследования.** Объектом исследования являлись российские нефтяные компании, подготавливающие отчетность в соответствии с ГААП США. Предметом исследования являлись теоретические, методологические и практические вопросы учета производственных инвестиций в соответствии с ГААП США в сравнении с МСФО и РСУ.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической и методологической базой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых, специалистов в отдельных областях бухгалтерского учета, аудита, оценки, приведенные в списке литературы работы. К сожалению, рассматриваемые в исследовании вопросы недостаточно освещены в отечественной литературе, поэтому основой исследования стали, в основном, труды зарубежных специалистов, а так же материалы дискуссий профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов. В диссертации обобщены результаты научных исследований зарубежных специалистов, таких как Браун Стюарт Л., Буш Джеймс, Брок Хорас, Вильямс Ян, Галун Ребекка, Джонс Рональд, Джонстон Даниел, Леффлер Уильям, Эррера Стивен.

Также теоретической основой исследования послужили действующие нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета, налогообложения и аудита, российские и международные стандарты учета,

ГААП США. В процессе исследования автор опирался на опыт практической работы с организациями нефтегазового сектора, анализ статистических сборников и финансовой отчетности предприятий сектора.

**Цель и задачи исследования.** Целью настоящего исследования является адаптация методологических подходов ГААП США к национальным особенностям деятельности российских нефтяных компаний.

В соответствии с поставленной целью определены следующие задачи исследования:

- проанализировать и обобщить опыт ГААП США в отношении учета и отчетности нефтяных компаний,
- на основе сравнительного анализа установить информационные разрывы в системах учета в соответствии с российскими, международными и американскими стандартами,
- определить условия согласования формата отчетности нефтяных компаний на базе ГААП США,
- разработать практические рекомендации по совершенствованию существующих российских стандартов в отношении отчетности нефтяных компаний,
- обосновать необходимость раскрытия нефинансовой информации в финансовой отчетности нефтяных компаний,
- внести предложения по реформированию российских стандартов бухгалтерского учета.

**Научная новизна работы** заключается в комплексности подхода к предмету исследования: впервые рассмотрена специфика учета производственных инвестиций в нефтяных компаниях, проведен анализ практики использования ГААП США российскими нефтяными компаниями,

рассмотрена учетная политика и отчетность крупнейших нефтяных компаний России, разработаны общие рекомендации по адаптации американского опыта.

В результате проведенного исследования были получены следующие результаты, представляющие научную новизну:

- выявлены преимущества и недостатки основных применяемых в российских компаниях стандартов бухгалтерского учета,

- спрогнозированы дальнейшие направления развития РСУ и МСФО в сторону большей регламентации и увеличения объема раскрываемой в отчетности дополнительной, в том числе и нефинансовой информации,

- теоретически обоснована необходимость выполнения требований ГААП США к отчетности нефтяных компаний для адекватного отражения финансового положения компании,

- определены основные проблемы, возникающие перед российскими нефтяными компаниями в процессе трансформации отчетности,

- предложены рекомендации по разработке отраслевого стандарта учета в рамках РСУ.

**Обоснованность и достоверность полученных в ходе исследования результатов** базируется на использовании информационной базы, включающей практические материалы крупных компаний нефтяной отрасли, законодательство и нормативные акты, научные труды отечественных и зарубежных ученых.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения могут быть использованы в ходе разработки отечественного стандарта учета для нефтяных и газовых компаний, а так же специальных требований к отчетности таких компаний.



Разработанные и предложенные автором положения, относящиеся к разработке национальных стандартов для нефтяных компаний, позволят приблизить бухгалтерский учет в Российской Федерации к требованиям международной практики, международным и американским стандартам бухгалтерского учета.

Материалы диссертации могут быть полезны при проведении научных исследований в рамках затрагиваемых проблем, а так же при совершенствовании нормативной базы, регулирующей бухгалтерский учет и представление в финансовой отчетности инвестиционной и производственной деятельности российских нефтедобывающих предприятий.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения работы изложены в статьях и тезисах, опубликованных в профессиональных журналах и сборнике статей научно-практической конференции «Татуровские чтения». Практические рекомендации и предложения, разработанные на основании отдельных положений диссертационной работы, апробированы на проектах в международной консультационной компании «Эрнст энд Янг».

**Публикация результатов исследования.** Основные результаты исследования отражены в четырех публикациях общим объемом 4.7 п.л.

**Структура работы.** Совокупность изучаемых проблем, цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы, которая состоит из введения, трех глав и заключения. Работа содержит аналитические таблицы, схемы, список использованной литературы.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, его научная новизна, теоретическая и практическая значимость, дана общая характеристика работы.

В первой главе анализируются существующие в практике российских компаний подходы к учету нефтегазодобывающей деятельности. Рассматривается специфика деятельности нефтяных компаний по добыче нефти и газа, а так же их роль в экономике России. Анализируется текущее положение в российских стандартах учета, рассматривается процесс реформ МСФО, в процессе которых разрабатывается специальный стандарт для добывающих отраслей. Автором был спрогнозирован подход будущего стандарта к классификации затрат и учету нефтегазодобывающей деятельности.

Вторая глава диссертационного исследования посвящена анализу подхода и требований ГААП США к учету и отчетности нефтяных компаний. Проведен анализ нормативных требований к отчетности нефтяных компаний, рассмотрены вопросы классификации затрат, проведен анализ методов учета затрат, продемонстрирована несопоставимость отчетности компаний, использующих различные методы. Проанализированы требования ГААП США к содержанию дополнительной информации, как для публичных, так и закрытых компаний, и специфика раскрываемой информации. Выявлена избыточность раскрываемой информации, исходя из этого, определен оптимальный объем раскрываемой информации. Разработаны рекомендации по дальнейшему совершенствованию отечественных стандартов в отношении бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности для нефтяных компаний.

В третьей главе анализируются специфичные моменты, связанные с применением ГААП США для отчетности российскими нефтяными компаниями. Проанализированы различия между российской и международной классификациями запасов нефти и газа. Обоснованы необходимые изменения в отечественной классификации запасов, с целью сделать их полезными для реформированного бухгалтерского учета

нефтяных предприятий. Проанализированы способы трансформации отчетности нефтяными компаниями в зависимости от требований руководства, кредиторов, акционеров.

В заключении обобщены основные теоретические выводы и практические рекомендации по исследуемым в работе проблемам.

## 2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

### **Проанализирован и обобщен опыт ГААП США в отношении учета и отчетности нефтяных компаний**

ГААП США является наиболее востребованным стандартом для подготовки отчетности нефтяными компаниями. Большинство российских нефтяных компаний подготавливают отчетность по ГААП США.

Принципы и правила ведения учета и составления отчетности регулируются в США стандартами, которые называются Общепринятые принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP), ГААП США. Стандарты учета для нефтегазодобывающей деятельности, так же как и другие стандарты, разработаны профессиональным сообществом бухгалтеров в лице Совета по стандартам финансового учета (FASB). В целом можно выделить следующие Положения о стандартах финансового учета (SFAS), которые относятся к нефтедобывающей деятельности:

SFAS 19 “Финансовый учет и отчетность нефтегазодобывающих компаний”,

SFAS 25 “Прекращение действия некоторых требований по ведению учета в нефтегазодобывающих компаниях - изменения к стандарту FAS 19”,

SFAS 69 “Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа”,

SFAS 143 «Учет обязательств, связанных с выбытием активов» - стандарт, регламентирующий правила начисления резервов на рекультивацию земель (этот резерв представляет собой достаточно крупную сумму в отчетности нефтяных компаний).

SFAS 144 «Учет обесценения и выбытия активов с длительным сроком службы» устанавливает порядок проверки нефтегазовых активов на обесценение.

Компании, чьи акции котируются на биржах, также должны удовлетворять требованиям, предъявляемым Комиссией по ценным бумагам и биржам (SEC), приведенным в Руководстве S-X Rule 4-10. Этот документ устанавливает два допустимых метода учета для нефтяных компаний - Метод успешно завершённых изысканий, определенный стандартом SFAS 19, а также Метод полных затрат.

Согласно SFAS 19 нефтегазодобывающая деятельность определяется, как деятельность, связанная с приобретением прав на полезные ископаемые, поисково-разведочная деятельность, обустройство месторождений и добыча нефти, включая конденсат и природный газ.

Следующие свойства ГААП США позволяют отразить специфику нефтегазодобывающей деятельности в учете и отчетности:

- существование особого вида активов – нефтегазовых активов со своими правилами возникновения, амортизации, обесценения и т.д.
- унификация классификации затрат в нефтегазодобывающей деятельности,
- следование разрешенным методам учета производственных инвестиций,
- раскрытие дополнительной информации о деятельности по добыче нефти и газа.

Более подробно Специфика учета показана на рисунке 1.

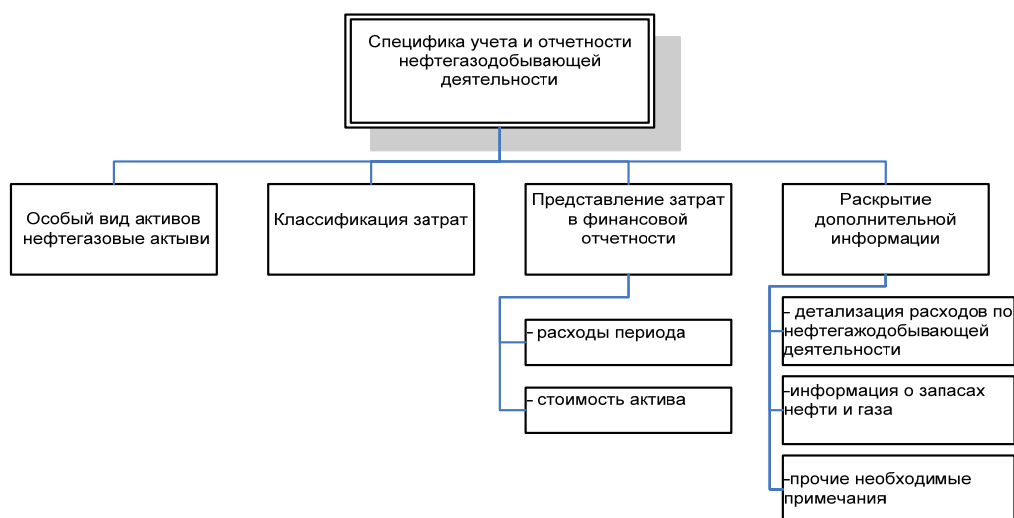


Рисунок 1. Специфика учета и отчетности нефтегазодобывающей деятельности

В существующей бухгалтерской практике США для учета затрат возможно применение двух методов: Метод успешно завершенных изысканий (Successful efforts method, иногда его называют Методом результативных затрат, Методом успешных усилий и т.п.) и Метод полных затрат (Full cost method, иногда его называют Методом полной стоимости). Комиссия по ценным бумагам и биржам, чье мнение важно для котирующихся в США компаний, так же разрешает использование обоих методов.

Принципиальное различие между методами заключается в отнесении затрат, которые не привели непосредственно к росту нефтяных и газовых запасов. В соответствии с Методом полных затрат такие затраты капитализируются, а в соответствии с Методом успешно завершенных изысканий – относятся на расходы периода.

Метод полных затрат подразумевает, что такие нерезультативные затраты являются необходимым условием для приращения запасов. Неся затраты на приращение запасов, компании осознают, что не все затраты

будут результативными, какое-то количество исследований не завершится нахождением запасов, но данные затраты являются необходимыми для приращения запасов, а выгоды от успешных изысканий и полученные в результате изысканий знания перекроют затраты как по успешным, так и по неуспешным изысканиям.

В Методе успешно завершенных изысканий требуется прямая связь между понесенными издержками и соответствующим приращением запасов. Затраты по приобретению запасов и на поисково-разведочную деятельность, которые не привели к росту запасов, должны быть отнесены на расходы периода.

Использование различных методов приводит к различным результатам. Ключевые различия методов приведены в таблице 1.

**Таблица 1. Ключевые различия методов учета затрат**

	Метод успешно завершенных изысканий	Метод полных затрат
Затраты на приобретение месторождений полезных ископаемых	Капитализируются	Капитализируются
Затраты на поиск и разведку, которые привели к приросту запасов	Капитализируются	Капитализируются
Затраты на поиск и разведку, которые не привели к приросту запасов	Расходы	Капитализируются
Затраты на освоение месторождения: создание производственной инфраструктуры и продуктивные скважины	Капитализируются	Капитализируются
«Сухие» эксплуатационные скважины	Капитализируются (важна правильная классификация скважин, если в действительности скважина разведочная, либо часть скважины разведочная, то затраты по ней относятся на расходы)	Капитализируются
Затраты на добычу	Расходы, если не относятся к будущей добыче (например, мероприятия по повышению нефтеотдачи)	Расходы, если не относятся к будущей добыче (например, мероприятия по повышению нефтеотдачи)

В рамках обоих методов существуют различные подходы к расчету амортизации: определение видов запасов, входящих в амортизационную базу; способ группирования активов для целей амортизации; определение ставок амортизации, если вместе добываются нефть и газ; выбор видов запасов и определение метода их оценки для определения их стоимостных границ; отнесение накладных расходов.

Крупнейшие американские нефтяные компании в основном используют Метод успешно завершенных изысканий. Традиционно методом полных затрат пользуются небольшие, недавно организованные компании – метод позволяет перенести отражение расходов на более поздний срок. Крупнейшие российские нефтяные компании (Лукойл, ТНК-ВР, Роснефть и др.) используют метод успешно завершенных изысканий. Небольшие российские нефтяные компании, являющиеся дочерними крупным российским и иностранным нефтяным компаниям, из-за унификации учетной политики так же используют метод успешно завершенных изысканий.

**На основе сравнительного анализа установлены информационные разрывы в системах учета российских стандартов и МСФО.**

Обязательные для применения отечественными нефтяными компаниями Российские стандарты бухгалтерского учета (РСУ) не содержат специальных положений и правил для учета деятельности по добыче нефти.

До введения в действие 25 Главы Налогового Кодекса и фактического разделения бухгалтерского и налогового учетов, существовал ряд отраслевых инструкций о составе затрат, входящих в себестоимость:

- Письмо Госналогслужбы РФ от 28 октября 1994 г. N НП-6-01/408 "Об особенностях состава затрат, включаемых в себестоимость продукции



(работ, услуг) предприятий нефтедобывающей, газодобывающей отраслей и магистрального трубопроводного транспорта, а также геологоразведочных работ"

- Письмо Госналогслужбы РФ от 5 июля 1993 г. N НП-4-01/97н "Об особенностях состава затрат, включаемых в себестоимость геологоразведочных работ"

В связи с введением в действие главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса с 1 января 2002 года эти документы утратили силу (согласно Письму МНС РФ от 6 июня 2002 г. N ВГ-6-02/800). Никаких специальных методик учета и требований к отчетности нефтяных компаний не существовало и не существует в настоящее время. Бухгалтерский учет в нефтяных компаниях ведется согласно общим правилам учета. Правила учета применяются к отдельным объектам (скважинам, нефтепроводам, дорогам и т.д.), а не к агрегированным (месторождение, объект исследования и т.д.) Капитализируемые затраты, как правило, связаны со строительством, бурением и оснащением скважин. На эти капитализированные затраты начисляется амортизация с использованием метода равномерного начисления износа.

Бухгалтерский учет скважин ведется вне зависимости от типа скважины (разведочная или добывающая) в соответствии с правилами учета основных средств. Если скважина окажется «сухой», то ее списывают (ликвидация основного средства). Для расчета амортизации чаще всего используется прямолинейный метод, ставка по которому соответствует ставке в налоговом учете. Хотя российские стандарты бухгалтерского учета не исключают возможности использования производственного метода, на практике он пока еще не используется.

Таким образом агрегирования затрат по географическим областям и месторождениям не происходит, амортизация рассчитывается исходя не из

срока полезного использования объекта (соответствующего сроку использования месторождения), а руководствуясь ставками, существующими в налоговом учете. Следует также отметить, что применяемый линейный метод начисления амортизации не в полной мере соответствует экономической сущности процесса выработки месторождения.

Существенный момент связан с затратами на приобретение прав на добычу полезных ископаемых. Права пользования недрами в Российской Федерации обычно приобретается по результатам конкурсов (аукционов). В соответствии статьей 1.2 Закона РФ "О недрах" недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью. Участки недр не могут быть предметом купли, продажи, дарения, наследования, вклада, залога или отчуждаться в иной форме. В Российской Федерации разрешено лишь отчуждение и переход от одного лица к другому права пользования недрами. Предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии. Добывающим компаниям передаются не права собственности (владения) на запасы, а лишь права на осуществление специфического вида деятельности. Затраты, понесенные участниками конкурса, в том числе и сбор за участие в конкурсе (аукционе), не компенсируются. В Российской бухгалтерской практике затраты на получение лицензии относятся на счет 97 «Расходы будущих периодов», так как в данном случае не приобретаются исключительные права.

Затраты на получение лицензии, как правило, амортизируются прямолинейным методом, равными долями в течение срока действия лицензии. Правда, российская система нормативного регулирования бухгалтерского учета не исключает возможности использования производственного метода, однако на практике он пока еще не используется.

В случае, когда лицензия на разведку сдается до окончания срока ее действия, неамортизированная часть затрат признается прочими расходами в тот период, в котором произошел отказ от лицензии.

Существующий подход РСУ к учету в нефтяных предприятиях имеет как свои преимущества (простота, отсутствие необходимости прибегать к помощи экспертов), так и недостатки (результаты в малой степени отражают текущую ситуацию).

Можно отметить, что в целом существующая методология учета производственных инвестиций близка к Методу успешно завершённых изысканий. Максимального приближения можно добиться, используя разрешенный в российском учете производственный метод расчета амортизации для ряда активов, а так же при применении ставок для прямолинейного метода, исходя из срока жизни объектов основных средств.

До 2004 г. МСФО не содержали специального стандарта для нефтегазодобывающей деятельности. Считалось, что идеология МСФО позволяет отразить специфику деятельности достаточно точно, применяя действующие стандарты, либо разработав собственную концепцию или подход (такая возможность зафиксирована в п. 10 МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»).

В настоящее время при подготовке отчетности по МСФО для нефтегазодобывающих компаний основополагающими стандартами, вызывающими множественность трактовок, являются:

МСФО 6 «Поиск и оценка полезных ископаемых»,

МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» регламентирует отражение изменений в оценках запасов,

МСФО 16 «Основные средства» частично регламентирует учет затрат на строительство, действие ряда положений не распространяется на нефтегазодобывающую деятельность,

МСФО 18 «Выручка» применяется с некоторыми корректировками,

МСФО 23 «Затраты по займам» регламентирует капитализацию процента по займам в составе нефтегазовых активов,

МСФО 36 "Обесценение активов" применяется без каких-либо модификаций для учета обесценения нефтегазодобывающих активов,

МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» применяется к признанию затрат и обязательств по очистке и восстановлению территории.

Стандарт МСФО 6 «Поиск и оценка полезных ископаемых» вышел в ноябре 2004 г. Регулируемая им область оказалась очень узкая: стандарт ограничивается изложением требований к учету затрат на поиск и оценку запасов, а так же их отражение в отчетности. Правление по МСФО объясняет ситуацию тем, что таким образом минимизируются будущие поправки к вышедшему стандарту, так как профессиональная дискуссия о полноценном стандарте продолжается.

Выпуск стандарта, относящегося к нефтегазодобывающей деятельности, показывает серьезные намерения Правления по МСФО решить вопрос об учете и отчетности в такой специфичной отрасли, сделав отчетность более сопоставимой. Однако, по мнению автора, это одновременно и шаг к дополнительной детализации и громоздкости стандартов МСФО, которые изначально должны были описывать только принципиальные моменты учета и отчетности.

Стандарт МСФО 6 будет развиваться и совершенствоваться дальше, и что при дальнейшем развитии, скорее всего, будет использован опыт ГААП США.

На основе материалов профессиональных дискуссий, уже выпущенного стандарта МСФО 6 и опыта ГААП США будущий стандарт для добывающих отраслей будет выглядеть, как представлено на рисунке 1.

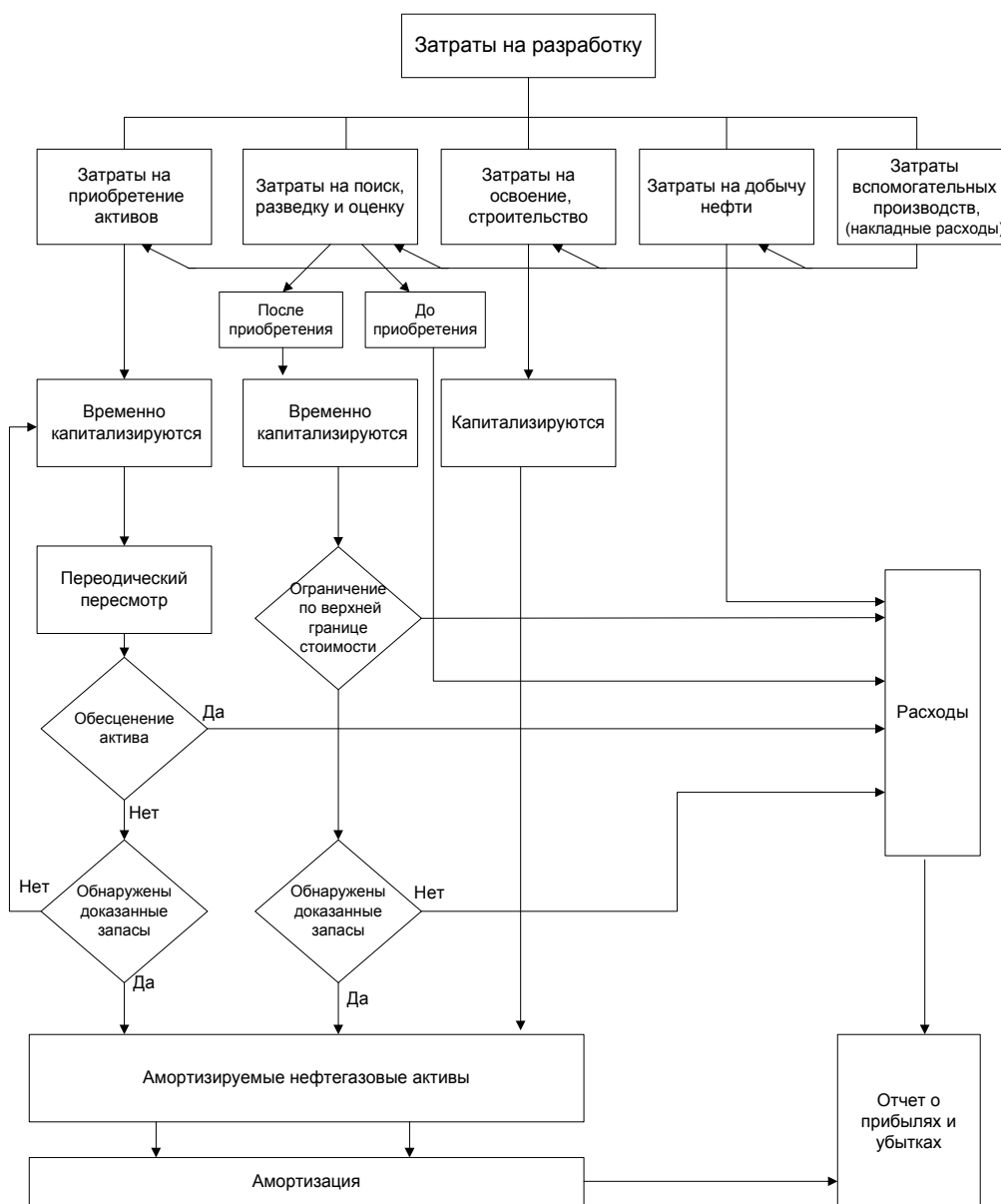


Рисунок 1. Метод учета затрат для нефтегазодобывающих компаний, на основании предложений Комитета по МСФО.

## **Обоснована необходимость раскрытия нефинансовой информации в отчетности нефтяных компаний.**

Методы учета затрат ГААП США используют в своей основе концепцию исторической стоимости, но она не позволяет получить информацию о финансовом состоянии и операционных результатах компании, работающей в сфере добычи нефти и газа. Активы, в том числе и нефтегазовые в ГААП США отражаются по исторической стоимости, но справедливая стоимость нефтегазовых активов может очень сильно отличаться от исторической стоимости в зависимости от рыночной конъюнктуры, доступных технологий добычи нефти, дополнительной информации, которая стала известна в процессе разведки или разработки актива, других факторов. И хотя в принципах учета заложен механизм проверки на обесценение активов, существующего инструментария (в том числе двух методов признания затрат) явно недостаточно для того, чтобы пользователь бухгалтерской отчетности получил достаточно информации для принятия решений.

Эта проблема уже была признана экспертами SEC и FASB в 1978 г., тогда было принято решение о разработке нового метода (reserve recognition accounting), который так и не был представлен. Вместо этого в финансовую отчетность нефтегазовых компаний включили дополнительную информацию о деятельности по добыче нефти и газа. Пользователь отчетности получил необходимую информацию, а методология принципов учета (концепция исторической стоимости) не пострадала.

Стандарты ГААП США содержат требования к содержанию дополнительной информации. Эта информация включается в состав годовой

отчетности компании, а так же в состав дополнительных форм, требуемых Комиссией по ценным бумагам и биржам. Данная информация не заверяется аудиторскими компаниями, проверяющими финансовую отчетность, хотя аудиторы и проводят ограниченные процедуры ее проверки. Достоверность необходимой дополнительной информации подтверждается при оценке резервов независимыми инженерными оценочными компаниями.

Требования по раскрытию дополнительной информации о нефтегазодобывающей деятельности, изложены в Стандартах финансового учета SFAS 69. Этот стандарт заменил собой требования SFAS 19 в части раскрытия информации. Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC) так же предъявляет свои требования к раскрытию информации, которые несколько шире требований FASB.

Согласно стандарту SFAS 69 “Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа”, компании, и публичные и частные, должны раскрывать метод учета затрат по нефтегазодобывающей деятельности и способ амортизации капитализированных затрат по этой деятельности.

Публичные компании в дополнение к обычному набору форм финансовой отчетности должны дополнительно раскрыть следующую информацию.

- *Объемы доказанных нефтяных и газовых запасов.*

Компания должна раскрыть информацию о запасах нефти (включая конденсат) и природного газа на начало и конец года, произошедшие изменения за отчетный период. Отдельно должны быть указаны изменения в связи с пересмотром предыдущих оценок (обычно по результатам эксплуатационного бурения, изучения исторических характеристик добычи или изменения экономических условий), совершенствованием технологий

добычи, приобретением запасов, открытием и переоценкой запасов месторождения, добычей полезных ископаемых, продажей запасов.

- *Капитализированные расходы по нефтегазодобывающей деятельности.*

На конец года раскрываются совокупные данные о капитализированных затратах по нефтегазодобывающей деятельности, агрегированная величина накопленной амортизации, амортизация периода, резервы на переоценку.

- *Расходы на приобретение, разведку и разработку месторождений.*
- *Результаты деятельности по добыче нефти и газа.*
- *Стандартизированная оценка доказанных запасов нефти и газа методом дисконтированных денежных потоков.*

Расчетные будущие поступления денежных средств от добычи углеводородов определяются на основе применения цен на нефть и газ, действующих на конец года, к объемам чистых расчетных доказанных запасов на конец года. Будущие затраты на разработку и добычу индексируются на основе индекса цен на конец года и при допущении сохранения экономических условий, действовавших на конец года. Предполагаемые суммы налога на прибыль будущих периодов рассчитываются путем применения налоговых ставок, действующих на конец отчетного периода. Дисконтированные будущие чистые потоки денежных средств рассчитываются с использованием 10%-го коэффициента дисконтирования. Дисконтирование требует последовательных ежегодных оценок расходов будущих периодов, в течение которых будут извлечены указанные запасы.



По мнению автора, ГААП США несколько избыточен в правилах для учета нефтегазодобывающей деятельности:

- существует два разрешенных метода учета производственных инвестиций: Метод успешно завершенных изысканий и Метод полных затрат. Так как идеология методов сильно различается, это создает определенные сложности для сопоставимости отчетности компаний. Наиболее распространенным является Метод успешно завершенных изысканий,

- в приложении к отчетности компания приводит оценку запасов нефти и газа методом стандартизированных денежных потоков. Нельзя сказать, что такая оценка достоверна и уместна в финансовой отчетности. Достоверность стандартизированной оценки вызывает сомнения, потому что хотя пользователь может быть уверен в правильности осуществленных расчетов, они в основном опираются на суждения менеджмента компании относительно будущей добычи, тенденций на рынке и т.д. Рассчитанное значение стандартизированной оценки не отражает ни справедливой стоимости, ни исторической стоимости, ни текущей стоимости. Стандартизированная оценка вообще бесполезна для какого-либо определения стоимости, она не может служить базовым показателем для сравнения компаний, так как в значительной степени зависит от суждений менеджмента.

**Разработаны практические рекомендации по совершенствованию существующих российских стандартов в отношении отчетности нефтяных компаний.**

Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении. Эта информация необходима широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

С точки зрения автора, можно выделить следующий ряд факторов, которые делают необходимыми разработку и применение специальных правил учета для нефтяной отрасли:

- высокая капиталоемкость,
- длительный производственный цикл (от разведки и приобретения месторождения до добычи достаточного для окупаемости количества нефти),
- высокая волатильность мировых цен на нефть и высокая зависимость прибыли компаний от цен на нефть,
- высокая степень государственного регулирования в отрасли,
- специфический вид активов – нефтегазовые запасы, о наличии которых можно говорить с некоторой степенью вероятности.

Существуют определенные сложности с оценкой главного актива нефтяных компаний – нефтегазовых запасы. Очень сложно рассчитать, сколько нефти и газа будет добыто из месторождения, так как геологические данные постоянно корректируются в процессе добычи, появляются новые технологии добычи, изменяются экономические условия.

Специфическими производственными активами нефтяных компаний являются:

- права на осуществление разведки и добычи полезных ископаемых, полученные на основании лицензии или договора;

- скважины и соответствующее оборудование;
- прочее оборудование и приспособления, используемые в деятельности по добычи нефти и газа (сейсмическое оборудование, буровое оборудование, оборудование для строительства и земляных работ, транспортные средства, ремонтные мастерские, склады, локальные офисы уровня управлений, районов добычи и месторождений);
- незавершенное строительство - скважины, не оконченные строительством (временно капитализированные затраты, понесенные при бурении и оборудовании незавершенных скважин), приобретение оборудования или строительство сооружений, которые еще не завершены или не установлены.

Небольшая информативность отчетности, подготовленной по российским стандартам учета, сохраняет ситуацию, при которой этот вид отчетности подготавливается только для представления государственным органам, а инвесторам и кредиторам представляется отчетность по МСФО или ГААП США.

Однако в данный момент стандарты ГААП США обладают самым совершенным инструментарием в отношении учета производственных инвестиций нефтяных компаний, поэтому изучение опыта ГААП США в качестве образца для будущего отечественного стандарта зарубежной отчетности вполне оправдано. Также следует отметить, что подготовка отчетности в соответствии с ГААП США в настоящее время оказывает положительное воздействие на внутренние процессы российских нефтяных компаний, подготавливает их к будущему переходу на МСФО, а так же формирует мнение российского профессионального сообщества о

необходимости выработки специальных национальных стандартов для нефтяных компаний.

Для бухгалтерского учета предприятий, занимающихся нефтегазодобывающей деятельностью целесообразно ввести следующие новации в практику бухгалтерского учета:

- ввести новый вид активов – нефтегазовые активы, в составе которых будут учитываться расходы в целях получения лицензии или прав на запасы иным способом, а так же расходы на поиск, разведку, оценку и освоение месторождения,
- ввести процедуру тестирования на обесценение для нефтегазовых активов. Текущая оценка активов может быть ниже расходов на его приобретение, что и должно быть отражено,
- использовать производственный метод для расчета амортизации нефтегазовых активов.

Исходя из опыта ГААП США, целесообразно потребовать от российских нефтяных компаний раскрытие следующей информации:

- объемы доказанных запасов нефти и газа на начало и конец отчетного периода, а так же их изменения в связи с приобретением, продажей запасов, добычей полезных ископаемых, открытием и переоценкой запасов месторождения, улучшений технологий добычи,
- информация о нефтегазовых активах (затратах нефтегазодобывающей деятельности, которые были капитализированы), их величине на начало и конец периода, амортизации, созданных резервах,
- расходы на приобретение, разведку и разработку месторождений,
- результаты деятельности по добыче нефти и газа с указанием соответствующей выручки, затрат на добычу, поисково-разведочную деятельность, амортизацию, налоговых отчислений,

- информацию о лицензиях на разведку и добычу полезных ископаемых, произошедшие изменения в статусе и сути лицензий, прогнозы менеджмента по получению новых и изменению в статусе и сути действующих лицензий.

Если первые четыре пункта требований о раскрытии информации основаны на опыте ГААП США, то последний отражает только российскую специфику. На территории Российской Федерации разведка и добыча полезных ископаемых может вестись только на основании лицензии, между тем, в большинстве случаев расходы на получение лицензии, отраженные в бухгалтерском учете, не соответствуют реальной ценности лицензии.

Предлагаемые изменения в составе раскрываемой нефтяными компаниями информации можно внедрить, выпустив специализированный стандарт (либо правила учета). Так же было бы целесообразным внести более подробные требования по раскрытию информации в Ежеквартальный отчет эмитента, представляемый в Федеральную Службу по Финансовым Рынкам (ФСФР). Требования по раскрытию информации должны различаться для котирующейся компании и частной.

Разработка национальных стандартов для учета и отчетности нефтяных компаний – объективно необходимый этап на пути реформы российских стандартов бухгалтерского учета.

**Публикация результатов исследования.** Основные результаты исследования отражены в четырех публикациях:

1. Маковой. С.Л. Применение ГААП США в российских нефтегазодобывающих компаниях. // Финансовые и бухгалтерские консультации – М., № 1, 2004 (1.5 п.л.),

2. Маковой С.Л. Международная практика бухгалтерского учета добычи нефти и газа. // Материалы научно-практической конференции «Татуровские чтения», «Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами», международная конференция, МГУ им. М.В. Ломоносова, М., сборник статей, Макс Пресс, 2005 (0.15 п.л.),

3. Маковой С.Л. Отражение деятельности по добыче нефти и газа в отчетности российских нефтяных компаний. // Новые системы финансового учета – М., №3-4, 2006 (1.6 п.л.).

4. Маковой С.Л. Применение иностранных стандартов отчетности для отражения деятельности по добыче нефти и газа российскими нефтяными компаниями. // Аудит и финансовый анализ – М., №4, 2007 (1.4 п.л.)