

## 2.4. ПРИМЕНЕНИЕ ИНОСТРАННЫХ СТАНДАРТОВ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ДОБЫЧЕ НЕФТИ И ГАЗА РОССИЙСКИМИ НЕФТЯНЫМИ КОМПАНИЯМИ

Маковой С.Л., аспирант экономического факультета МГУ, член Ассоциации дипломированных бухгалтеров Великобритании (АССА)

Статья посвящена анализу сложившейся практики составления финансовой отчетности в соответствии с иностранными стандартами в нефтегазовой отрасли. В статье рассматриваются следующие вопросы:

- обзор стандартов финансовой отчетности, используемых российскими нефтегазовыми компаниями для представления акционерам и инвесторам;
- анализ текущей практики применения МСФО компаниями нефтегазовой отрасли;
- обзор практики ОПБУ США в отношении учета деятельности по добыче нефти и газа, причины популярности в качестве стандарта для отрасли;
- перспективы развития отечественных стандартов и правил для учета деятельности по добыче нефти и газа.

### ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в российской практике можно наблюдать ситуацию, когда крупные компании вместе с отчетностью по российским стандартам подготавливают отчетность, используя бухгалтерские стандарты отдельных зарубежных стран или Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Причем необходимо отметить, что инвестиционные аналитики отдают приоритет именно такой отчетности.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная Приказом министра финансов Российской Федерации 1 июля 2004 г., провозгласила курс на сближение Российских стандартов учета (РСУ) с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В ближайшее время российским компаниям придется столкнуться со специфическими требованиями, предъявляемыми зарубежными стандартами отчетности. Часть российских компаний уже представляет отчетность в соответствии с МСФО, а также в соответствии с Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (ОПБУ США).

Особая ситуация сложилась в российской нефтяной отрасли, где стандартом отчетности для инвесторов фактически стали Общепринятые бухгалтерские стандарты США, а не МСФО. 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».

Основная цель финансовой отчетности – удовлетворение информационных потребностей реальных или потенциальных инвесторов и кредиторов о деятельности компании. Все аспекты деятельности компании переводятся в финансовой отчетности на язык цифр и денежных оценок для того, чтобы быть понятными максимальному кругу подготовленных пользователей.

Однако при таком переводе неизбежно теряется значительная часть информации о компании, что является своеобразной платой за унификацию способов представления данных о компании. Возникает вопрос насколько важна та информация, которая не попала в финансовую отчетность либо была искажена при применении бухгалтерских оценок?

В большинстве случаев стандартных форм финансовой отчетности и стандартных приложений к ним бывает достаточно для проведения первоначального анализа рассматриваемой компании. Однако этих документов будет явно недостаточно для анализа нефтяной компании.

Основные активы нефтяной компании, которые определяют ее текущее положение и перспективы, – запасы нефти и газа. Их приобретение и добыча требуют значительных затрат, а наличие – недостоверно. Основной показатель – количество добытой нефти. Деятельность нефтяных компаний характеризуется наличием высокой неопределенности.

Значительная часть инвестиций в добычу производится до определения наличия нефти на исследуемом участке. Даже при обнаружении нефтегазового месторождения его запасы часто бывает недостаточно для покрытия понесенных расходов. Риск возрастает по мере того, как изменяются 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 капитало- вложения 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, а основной вид активов нефтяной компании – запасы нефти и газа – весьма специфичен, к отчетности компаний, занимающихся разведкой, разработкой и добычей нефти и газа, пользователи финансовой отчетности предъявляют повышенные требования.

Больше всего вопросов вызывает финансовая отчетность, относящаяся к деятельности по поиску и добыче нефти и газа, 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 промышленного оборудования и т.д.

Именно вопросы учета инвестиционной деятельности нефтяной компании наиболее важны для рассмотрения, так как принципы учета в силу размера инвестиций значительно влияют на финансовую отчетность.

Таблица 1

### ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЗАРУБЕЖНЫХ СТАНДАРТОВ ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИМИ НЕФТЯНЫМИ И ГАЗОВЫМИ КОМПАНИЯМИ<sup>1</sup>

Компания	Листинг на иностранных биржах	Стандарт иностранной отчетности
<b>Газовые компании</b>		
Газпром	LSE	МСФО (с 1996)
НоваТЭК	LSE	МСФО (с 2005)
<b>Нефтяные компании</b>		
ЛУКОЙЛ	LSE, FSE, US OTC	ОПБУ США (с 1998)
ТНК-БП	-	ОПБУ США
Сургутнефтегаз	FSE, BSE, US OTC	ОПБУ США (1999-2001)
Газпром нефть	FSE, BSE	ОПБУ США (с 1997)
Татнефть	NYSE	ОПБУ США (с 1996)
Роснефть	LSE	ОПБУ США
Сибирь Энерджи	LSE	ОПБУ Великобритании (с 1998)
РИТЭК	-	ОПБУ США

<sup>1</sup> Источник: информация компаний. Сокращения: LSE – Лондонская фондовая биржа, FSE – Франкфуртская фондовая биржа, BSE – Берлинская фондовая биржа, NYSE – Нью-йоркская фондовая биржа, US OTC – Внебиржевой рынок США.

В табл. 1 приведена информация об используемых крупнейшими российскими компаниями стандартах отчетности для инвесторов. Можно отметить, что крупнейшие нефтяные компании используют ОПБУ США. Проанализируем причины такой «популярности» ОПБУ США. Далее будут рассмотрены правила зарубежных стандартов отчетности для компаний, занимающихся поиском и добычей нефти и газа

## 1. МСФО: РЕФОРМЫ ПРОДОЛЖАЮТСЯ

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) взяты за основу при реформе отечественных стандартов. Они все чаще используются российскими нефтяными компаниями при подготовке отчетности для предоставления иностранным организациям. Рост их популярности среди небольших нефтяных компаний обусловлен их желанием разместить свои акции на европейских фондовых биржах.

До последнего момента МСФО не содержали специального стандарта для нефтегазодобывающей деятельности. Только в ноябре 2004 г. вышел новый стандарт МСФО 6 «Поиск и оценка полезных ископаемых». Регулируемая им область очень узка: стандарт ограничивается изложением требований к учету затрат на поиск и оценку запасов, а также раскрытие информации о них в отчетности. МСФО 6 обязателен к применению к годовой отчетности, подготовленной для периода, начинающегося после 1 января 2006 г.

При подготовке отчетности по МСФО для нефтегазодобывающих компаний основополагающими стандартами, кроме уже упоминавшегося МСФО 6, являются:

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.

Ограничено действие ряда положений следующих стандартов:

МСФО 17 «Аренда»;

МСФО 38 «Нематериальные активы».

Новый стандарт МСФО 6 дает определение разведке и оценке запасов как деятельности по поиску минеральных ресурсов, включая нефть, газ, другие полезные ископаемые и аналогичные невозобновляемые ресурсы, а также по определению технического обоснования и экономической целесообразности их добычи до принятия решения о разработке этих ресурсов.

Примерами видов расходов, подпадающих под действие данного стандарта, являются расходы по приобретению прав на разведку и/или разработку, расходы на геологические и геофизические исследования, разведочное бурение и расходы по оценке экономической целесообразности добычи.

Следующие вопросы не регулируются новым стандартом, а их учет регулируется действующими стандартами:

- расходы, понесенные до начала деятельности по разведке и оценке, – например, затраты по сооружению объек-

тов инфраструктуры (подъездные дороги, насыпи) капитализируются в составе основных средств;

- расходы, понесенные после выполнения технического обоснования и определения экономической целесообразности добычи минеральных ресурсов, – например, расходы под возобновлению лицензии на добычу капитализируются как нематериальные активы.

До завершения комплексного проекта по созданию всеобъемлющего стандарта для добывающих отраслей, которое не ожидается в ближайшие сроки, Комитет по разработке МСФО принял решение не ограничивать практику учета расходов по разведке и оценке только одним методом учета. В результате компании могут продолжать вести свой учет на основе действующих у них методов учета. Однако, новый стандарт налагает на компании некоторые требования и ограничения. В частности требуется проведения теста на обесценение.

Согласно МСФО 6 затраты на разведку и оценку первоначально отражаются в учете в фактической сумме. Эти затраты в зависимости от их сути должны быть отнесены к основным средствам или нематериальным активам. Например, буровая установка будет классифицироваться как объект основных средств, а права на добычу – как нематериальные активы.

После первоначального отражения в учете затраты на разведку и оценку учитываются на основе фактической стоимости или на основе переоцененной суммы, применяя требования стандарта, соответствующего классификации затрат.

Таким образом, затраты, классифицированные как основные средства, могут быть переоценены согласно требованиям МСФО 16 «Основные средства». В то же время МСФО 38 «Нематериальные активы» содержит гораздо более жесткие требования, поэтому затраты, отнесенные к нематериальным активам, обычно не могут быть переоценены в связи с отсутствием активного рынка.

Стандарт вводит в действие требование о тестировании затрат на разведку и оценку на предмет обесценения, если имеются признаки того, что отраженная в учете балансовая стоимость не может быть возмещена. Примерами таких признаков могут быть близкие сроки окончания прав на разведку и разработку, когда их продление не ожидается, а так же решение о прекращении деятельности в определенном районе. При тестировании на обесценение применяются обычные требования МСФО 36 «Обесценение активов» с некоторым исключением.

Убытки от обесценения возникают в случаях, когда балансовая стоимость актива выше суммы его возмещения. Сумма возмещения является наибольшей из величин чистой стоимости реализации или ценности его использования (приведенной стоимости будущих денежных потоков, ожидаемых от использования актива, или единицы, генерирующей денежные потоки).

МСФО 6 разрешает определять сумму возмещения по группе нескольких генерирующих единиц, к которой относится актив по разведке и оценке, если размеры этой группы генерирующих единиц не больше бизнес-сегмента или географического сегмента, определенно согласно МСФО 14 «Отчетность по сегментам».

Таким образом получается, что текущая версия МСФО 6 не является полноценным всеобъемлющим стандартом, который регулирует все спорные моменты. Полноценный стандарт находится в процессе разработки.

## 2. ОПБУ США: СЛОЖИВШИЕСЯ ПРАВИЛА

Публикация отчетности в соответствии с ОПБУ США расценивается инвесторами как один из основных моментов, свидетельствующих об открытости и прозрачности компании. Именно анализ отчетности, подготовленной в соответствии с ОПБУ США, влияет на решения инвесторов и кредиторов о покупке и продаже акций, выдаче кредита, предоставлении гарантий. Причиной широкого признания ОПБУ США является развитость экономики и фондового рынка США, широкая распространенность американских бухгалтерских стандартов в деловом мире (большинство международных кредиторов и деловых партнеров предпочитают использовать ОПБУ США), понятность для крупнейших игроков на финансовых рынках.

Крупнейшие российские нефтяные компании подготавливают отчетность в соответствии с ОПБУ США (см. табл. 1). Связано это с тем, что в конце 1990-х фондовый рынок США был очень привлекательным рынком капитала и крупнейшие нефтяные компании разместили свои АДР на американском рынке (в основном на внебиржевом рынке). Но после введения Акта Сарбенса-Оксли, ужесточившего требования к компаниям, котирующимся на американском фондовом рынке, процедура листинга на биржах США стала дороже, а сам листинг – менее привлекательным для небольших компаний.

Поэтому ОПБУ США в настоящее время применяются крупнейшими российскими вертикально-интегрируемыми компаниями, а небольшие независимые компании используют МСФО в качестве зарубежного стандарта отчетности.

Профессиональное сообщество бухгалтеров США давно решило, что специфика деятельности нефтяных компаний требует особого подхода как к учету, так и к отчетности. В ОПБУ США принципы учета нефтегазодобывающей деятельности разработаны Советом по стандартам финансового учета (FASB), они в основном изложены в следующих Положениях о стандартах финансового учета (SFAS):

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» – недавно вышедший стандарт, который регламентирует начисление 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 при-

обретением прав на полезные ископаемые, поисково-разведочная деятельность, обустройство месторождений и добыча нефти, включая конденсат и природный газ.

Несмотря на усиления по унификации способов учета затрат на приобретение минеральных ресурсов, остается два разрешенных метода: метод успешно завершённых изысканий и метод полных затрат. Так как идеология методов сильно различается, это создает определенные сложности для сопоставимости отчетности компаний. Наиболее распространенным является метод успешно завершённых изысканий. Российская практика учета близка к этому методу.

Многие российские компании осуществляют свой учет расходов по разведке и оценке на основе требований ОПБУ США, и их учет полностью соответствует либо методу полных затрат, либо методу успешно завершённых изысканий, либо основан на них.

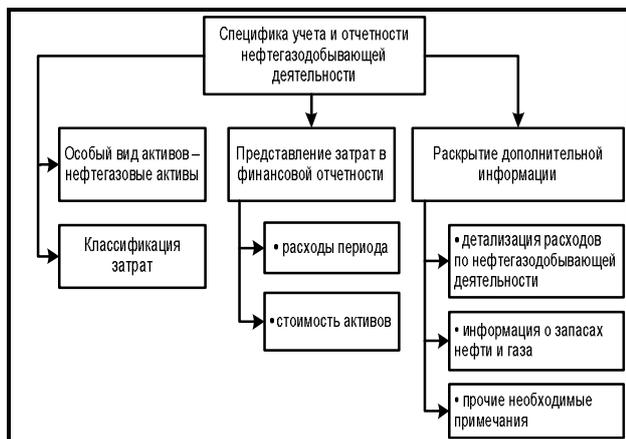
Ввиду специфики отрасли пользователь финансовой отчетности нуждается в дополнительном раскрытии информации о деятельности нефтяных компаний и их основных активах (нефтегазовые резервы). Стандарты ОПБУ США содержат требования к содержанию дополнительной информации. Она включается в состав годовой отчетности 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.

Таким способом решается методологическая проблема. Активы, в том числе и нефтегазовые, в ОПБУ 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.

Отражение специфики учета и отчетности деятельности по добыче нефти и газа в соответствии с ОПБУ США показана на рис. 1.

Запасы нефти и газа – важный элемент, влияющий на оценку результатов деятельности и финансовое состояние нефтяной компании. Поэтому определение термина «запасы» и классификация запасов важны для ведения бухгалтерского учета нефтегазодобывающей деятельности и подготовки финансовой отчетности. Для компаний, использующих метод успешно завершённых

изысканий, вопрос признания резервов влияет на капитализацию или списание на затраты периода расходов на строительство разведочных скважин. Для расчета амортизации нефтегазовых активов и по методу успешно завершенных изысканий и методу полных затрат важен размер доказанных запасов, так как амортизация начисляется по производственному методу (Unit of production method). И наконец, при использовании метода полных затрат существует ограничение на максимальный размер капитализированных затрат, который вычисляется исходя из прогнозируемых будущих доходов от выработки доказанных запасов.



**Рис. 1. Специфика учета и отчетности нефтегазодобывающей деятельности**

Оценка размеров запасов нефти и газа используется для множества целей:

- как основа для принятия финансовых и инвестиционных решений;
- для прогнозирования денежных потоков и принятия операционных решений;
- для расчета амортизационных ставок, коэффициентов истощения, используемых для соотнесения капитализированных расходов и добычи;
- раскрытия информации о ресурсах добывающей компании, которая используется в финансовой отчетности, подготавливаемой для кредиторов, инвесторов, аналитиков и регулирующих организаций;
- основа для расчета верхнего предела для капитализации затрат и теста на обесценение актива.

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) также предъявляет свои требования к раскрытию информации, которые несколько шире требований FASB. Если требуется стандартное (неквалифицированное) заключение аудитора, то необходимо учитывать требования FASB, а если нужен доступ на биржу – необходимо учитывать и требования SEC.

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.

Отчетность публичных компаний изначально предназначается широкому кругу пользователей: это акционеры и кредиторы, финансовые аналитики и регу-

лирующие органы. Поэтому регламентация здесь строже, а объем раскрываемой информации больше.

Согласно стандарту SFAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа», публичные компании в дополнение к обычному набору форм финансовой отчетности должны дополнительно раскрыть следующую информацию.

### **2.1. Объемы доказанных нефтяных и газовых запасов**

Доказанные запасы представляют собой расчетные объемы запасов нефти и газа, которые, по данным геологических и инженерных исследований, с достаточной долей вероятности будут извлечены из определенных месторождений в будущих периодах в существующих экономических и производственных условиях. Доказанные запасы не включают дополнительные объемы запасов нефти и газа, которые возникнут в результате проведения вторичных или третичных процессов добычи, еще не опробованных или не проверенных с точки зрения их экономической выгоды.

Доказанные разработанные запасы представляют собой объемы, которые предполагается извлечь из существующих скважин при помощи существующего оборудования и путем применения существующих методов добычи. В результате влияния некоторых присутствующих факторов и ограниченного характера данных по месторождениям оценки запасов могут изменяться по мере поступления дополнительной информации.

В финансовой отчетности 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 со следующими обстоятельствами:

- пересмотром предыдущих оценок (обычно по результатам эксплуатационного бурения, изучения исторических характеристик добычи или изменения окружающих компанию экономических условий);
- улучшением технологий добычи (в случае незначительности изменений, вызванных данным фактором, они показываются в составе изменений в связи с пересмотром предыдущих оценок):
  - приобретением запасов;
  - открытием и переоценкой запасов месторождения;
  - добычей полезных ископаемых;
  - продажей запасов.

Если компания имеет запасы в других странах, то требуется отдельно указать информацию о резервах в своей стране и по географическим регионам (в которых находятся значительные запасы компании) (SFAS 69, пп. 10-17).

Данные о запасах очень важны для внешних пользователей – инвесторов и кредиторов. Именно они определяют привлекательность компании, ее рыночные перспективы и, в конечном итоге, ее рыночную стоимость. В качестве иллюстрации можно привести скандалы с переоценкой запасов в сторону уменьшения, произошедшие в крупнейших международных нефтяных компаниях, которые в ряде случаев («ExxonMobil») даже привели к отставке руководства компаний.

### **2.2. Капитализированные расходы по нефтегазодобывающей деятельности**

На конец года раскрываются совокупные данные о капитализированных расходах по нефтегазодобывающей деятельности, агрегированная величина накопленной

амортизации, амортизация периода, резервы на переоценку. Капитализированные затраты, относящиеся к недоказанным запасам, в случае их значительности, также должны быть раскрыты (SFAS 69, пп. 18-20).

### **2.3. Расходы на приобретение, разведку и разработку месторождений**

Раздельно предоставляются данные о следующих видах расходов вне зависимости, были они капитализированы либо отнесены на расходы периода: на приобретение месторождений полезных ископаемых, на поисково-разведочную деятельность, на освоение месторождений. Информация о понесенных в других странах расходах раскрывается в разрезе географических областей. В консолидированной отчетности расходы консолидируемых дочерних компаний показываются суммарно, а также раскрываются в разрезе географических областей (SFAS 69, пп. 21-23).

### **2.4. Результаты деятельности по добыче нефти и газа**

Раскрываются результаты нефтегазодобывающей деятельности за год. Предоставляются совокупные данные и в разрезе географических регионов, информация о резервах которых раскрывается. Предоставляются данные:

- о выручке;
- затратах на добычу;
- поисково-разведочную деятельность (применимо только при использовании метода успешно завершенных изысканий, так как в случае метода полных затрат затраты по поисково-разведочной деятельности сразу капитализируются);
- амортизации, истощении резервов и переоценочный резерв;
- расходы по налогу на прибыль;
- результаты деятельности по добыче нефти и газа (не включающие общехозяйственные и процентные расходы).

(SFAS 69, пп. 24-29)

### **2.5. Стандартизированная оценка доказанных резервов нефти и газа методом дисконтированных денежных потоков**

Стандартизированная оценка дисконтированных будущих чистых потоков денежных средств, связанных с указанными запасами нефти и газа, рассчитывается в соответствии с требованиями SFAS 69 (пп. 30-34).

Расчетные будущие поступления денежных средств от добычи нефти рассчитываются на основе применения цен на нефть и газ, действующих на конец года, к объемам чистых расчетных доказанных запасов на конец года. Изменения цен в будущем ограничиваются изменениями, оговоренными в контрактах, действующих на конец каждого отчетного периода.

Будущие затраты на разработку и добычу представляют собой расчетные будущие затраты, необходимые для разработки и добычи расчетных доказанных запасов на конец года на основе индекса цен на конец года и при допущении, что в будущем будут те же экономические условия, которые действовали на конец года.

Предполагаемые суммы налога на прибыль будущих периодов рассчитываются путем применения налоговых ставок, действующих на конец отчетного периода. Эти ставки отражают разрешенные вычеты из налогооблагаемой прибыли и налоговые кредиты и применяются к расчетным будущим чистым денежным пото-

кам до налогообложения (за вычетом налоговой базы соответствующих активов).

Дисконтированные будущие чистые денежные потоки рассчитываются с использованием 10%-го коэффициента дисконтирования. Дисконтирование требует последовательные ежегодные оценки расходов будущих периодов, в течение которых будут извлечены указанные запасы. Оценки доказанных объемов запасов не являются точными и изменяются по мере поступления новых данных. Расчеты носят исключительно демонстративный характер, поэтому не должны использоваться в качестве показателя будущих денежных потоков группы или стоимости ее запасов нефти и газа.

Для страны принадлежности компании и географических регионов, в которых имеются значительные запасы, принадлежащие компании, раскрывается следующая информация:

- будущий поток денежных средств. Для расчетов используются сложившиеся на конец года цены на нефть и газ и информация о запасах на конец года. Другие цены для расчетов применяются, только если существуют контрактные обязательства, которые устанавливают будущие цены;
- будущие расходы на разработку и добычу. Для расчетов используется себестоимость на конец года, предполагается сохранение существующих экономических условий;
- будущие расходы по налогу на прибыль. Используется ставка на конец года, применяются налоговые вычеты и кредиты;
- будущий чистый денежный поток. Вычисляется путем вычитания будущих расходов на разработку и добычу, налогу на прибыль из будущего притока денежных средств;
- дисконт. Показывает уменьшение чистого денежного потока при дисконтировании, что позволяет оценить временной фактор. Используется ставка дисконтирования 10%;
- стандартизированная оценка дисконтированного денежного потока. Рассчитывается как разница будущего денежного потока и дисконта.

(SFAS 69, пп. 30-34)

Складывается впечатление об избыточности такого объема информации. Однако, FASB аргументирует необходимость ее опубликования тем, что нефтегазодобывающая деятельность характеризуется очень длинным производственным циклом (от разведки месторождения до добычи, продажи продукции и возврата вложений), запасы нефти и газа являются важным ресурсом компаний, существует значительный риск, связанный с географическим распределением бизнеса. Так как в отрасли не существует достоверных оценок затрат, необходимых для нахождения и разработки месторождений, а взаимосвязь этих затрат с получаемой прибылью неочевидна, дополнительная информация способна восполнить этот пробел.

Правда, практическая польза от стандартизированной оценки доказанных резервов нефти и газа методом дисконтированных денежных потоков вызывает сомнения. Достоверность и уместность – качества бухгалтерской отчетности, делающие ее полезной, – подпадают под сомнение в отношении стандартизированной оценки.

Достоверность стандартизированной оценки вызывает сомнения, потому что пользователь может быть уверен в правильности осуществленных расчетов, но 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 историче-

ской 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.

И наконец, цель финансовой отчетности – отражать эффект от транзакций и событий, уже произошедших. Предсказывание будущих событий – цель инвестиционного анализа, но не финансовой отчетности. FASB осознает существование этой проблемы, но действий по изменению стандарта не предпринимает.

Дополнительная информация о нефтегазодобывающей деятельности раскрывается в приложении к финансовой отчетности после стандартных примечаний к отчетности. Дополнительная информация не заверяется аудитором компании, хотя аудитор проводит некоторые процедуры в отношении этой информации.

В соответствии со стандартом аудита SAS 52 «Обобщающие положения стандартов аудита – Обязательная дополнительная информация» и интерпретация этого стандарта №1 «Дополнительная информация о запасах нефти и газа» аудитор должен провести некоторые действия в отношении дополнительной информации.

Аудиторские процедуры состоят из трех элементов:

1. Определить, что подготовленная компанией дополнительная информация соответствует установленным правилам и подготовлена сходным с предыдущими периодами образом.
2. Установить, что оценка резервов проведена лицом, имеющим необходимую квалификацию.
3. Установить, что информация о резервах соответствует прилагаемой финансовой отчетности.

Аудитор может не ссылаться на дополнительную информацию в своем заключении, потому что дополнительная информация не проверяется. В некоторых случаях заключение аудитора должно быть дополнено:

- если дополнительная информация отсутствует;
- если дополнительная информация материально расходуется с бухгалтерским учетом;
- если аудитор не в состоянии проделать требуемые процедуры, так как необходимая информация отсутствует.

Таким образом, аудитор оценивает обоснованность дополнительной информации, основываясь на проведенных дополнительных процедурах, и определяет необходимость внесения замечаний в аудиторский отчет.

Из проведенного анализа американской бухгалтерской практики можно сделать вывод, что ГААП США содержит детальные указания по учету нефтегазодобывающей деятельности, а также подробные требования по раскрытию дополнительной информации в финансовой отчетности. Публичные компании должны раскрывать больше информации, чем непубличные, а котирующиеся на бирже компании, кроме того, должны учитывать правила Комиссии по ценным бумагам и биржам и заполнять специальные формы отчетности для биржи.

Подобная практика помогает увеличить полезность бухгалтерской информации для внешнего пользователя и в то же время оптимизировать объем обязательной финансовой отчетности под существующие потребности внешних пользователей: очевидно, что большая, котирующаяся на бирже корпорация должна предоставлять больше информации о своей деятельности, чем небольшая частная компания, так как круг потребителей финансовой информации разный.

И в то же время можно выделить и негативные моменты в практике учета США. По-прежнему существует два разрешенных стандарта учета затрат, различия

между которыми достаточно серьезны, чтобы можно было говорить о сопоставимости отчетности компаний, использующих разные методы. Состав дополнительной информации, включаемой в отчетность, по мнению автора, избыточен. Оценка запасов стандартизированным денежным потоком не имеет экономического смысла, хотя ее расчет достаточно трудоемок.

Подходы ГААП США и МСФО к учету специфического вида деятельности, которым является нефтегазодобывающая деятельность, несколько различаются. Если в ГААП США разрабатывается отдельный стандарт (группа стандартов), который является практически всеобъемлющей инструкцией для ведения учета и подготовки отчетности, то МСФО исходят из предпосылки, что для учета и отчетности в целом применимы общие стандарты и только для регулирования специфических моментов выпускается специальный стандарт.

### 3. РПУ: НЕОБХОДИМЫ ИЗМЕНЕНИЯ

Следует отметить, что в настоящее время российская система бухгалтерского учета и финансовой отчетности находится в процессе реформирования. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности утверждена постановлением Правительства РФ еще в марте 1998 г.

Задачами реформы является формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов; обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне; методическая помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

В июне 2004 г. Министерство финансов Российской Федерации опубликовало Концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В ней была признана необходимость в повышении качества информации, формулируемой в бухгалтерском учете и отчетности. Образцом для российских стандартов отчетности остаются МСФО.

Существующая российская система бухгалтерского учета и отчетности не различается значительно для отдельных отраслей экономики. Соответственно в рамках бухгалтерского учета нефтяной компанией подготавливается стандартный комплект форм финансовой отчетности, который не содержит специфической информации.

Частично проблема информирования о производственной деятельности решается обязательным предоставлением нефтяными компаниями информации в Геологический комитет, Министерство природных ресурсов, Госкомстат. Однако частному инвестору трудно получить информацию от государственных органов и, соответственно, для него отчетность, подготовленная по существующим российским стандартам учета, мало информативна.

Поэтому для совершенствования российских стандартов учета очевидна полезность опыта ГААП США в области раскрытия информации о нефтегазодобывающей деятельности. В частности, целесообразно было бы требовать от нефтяных компаний, чьи акции котируются на бирже, либо от нефтяных компаний, имеющих организационно-правовую форму в виде от-

крытого акционерного общества, предоставления дополнительных сведений об их деятельности, связанной с поиском и добычей нефти и газа.

Исходя из опыта ГААП США, целесообразно потребовать 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). Также было бы целесообразным внести более подробные требования по раскрытию информации в ежеквартальный отчет эмитента, представляемый в Федеральную службу по финансовым рынкам. Требования по раскрытию информации должны различаться для котирующейся компании и частной.

## Литература

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. (Одобрена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180). «Российская Бизнес-газета», № 27, 20.07.2004.
2. Сводное изложение вопросов: добывающие отрасли. Подготовлено с целью получения комментариев Координационным комитетом КМСФО по добывающим отраслям – Международный центр реформы системы бухгалтерского учета, 2000.
3. Райт Шарлотта, Галлан Ребекка. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях. Пер. с англ. – М.: Олимп—Бизнес, 2007.
4. Ванюшин А.П. Аудит классификации и оценки затрат в отчетности нефтяной компании, подготовленной по международным стандартам. Журнал «Международный бухгалтерский учет» № 11, 2003.
5. Ефремова А.А., Кузьмин Ю.В. Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US GAAP и IAS. Журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации» № 7, 8 – 2003.
6. Кабыш А.В. Особенности бухгалтерского учета капитальных вложений в нефтедобывающие отрасли // Современ. аспекты экономики. – СПб., 2003.
7. Юрчук С. Бухгалтерия – «вещь в себе»? Какова должна быть стратегия развития учета в нефтяных компаниях. Журнал «Нефть России» № 7 2003.
8. Summary of Issues: Extractive Industries. Issued for comment by the IASC Steering Committee on Extractive Industries. IASCF Publications Department, 2000.
9. Exposure Draft 6. Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. IASCF Publications Department, 2004.
10. IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. IASCF Publications Department, 2004.
11. American Institute of Certified Public Accountants. Oil and Gas Committee. Audits of entities with oil and gas producing activities. // AICPA, 1996.
12. Jennings Dennis, Feiten Joe, Brock Horace Petroleum Accounting Principles 5th edition. North Texas State Univ; 5th edition, 2000.

*Маковей Сергей Леонидович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Представленная автором статья посвящена анализу сложившейся в нефтегазовой отрасли практики составления финансовой отчетности в соответствии с иностранными стандартами. 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).

В российской нефтяной отрасли сложилась особая ситуация: стандартом отчетности для инвесторов фактически стали общепринятые бухгалтерские стандарты США. Это объясняется тем, 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, часть которых содержится в недавно выпущенном стандарте МСФО 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов».

Выбранная автором тема представляет интерес для специалистов в данной области знаний. Особенно она может быть интересна руководителям и специалистам отделов по трансформации финансовой отчетности нефтяных компаний, финансовых аналитиков, специализирующихся на обзорах компаний топливно-энергетического сектора.

*Соловьева О.В., к.э.н., доцент, кафедра учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова*

## **2.4. APPLICATION OF FOREIGN REPORTING STANDARDS FOR OIL AND GAS PRODUCTION ACTIVITIES IN RUSSIAN OIL COMPANIES**

S.L. Makovey, Post-graduate Student, Faculty of Economics, Moscow State University, ACCA

The article analyses current practices of accounting and financial reporting in accordance with foreign accounting standards applied in Russian oil and gas companies. The article covers the following topics:

- overview of financial reporting standards used by Russian oil and gas companies to disclose information for shareholders and investors,
- overview of current IFRS practices applied by oil and gas companies,
- overview of US GAAP accounting practices for oil and gas production activities, reasons for wide usage of the standards in the industry,
- outlook on development of national standards and rules for accounting of oil and gas production activities.