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

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Маковей, Сергей Леонидович

**Год:**

2007

**Автор научной работы:**

Маковей, Сергей Леонидович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

139

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Маковей, Сергей Леонидович

ОГЛАВЛЕНИЕ.

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. СПЕЦИФИКА НЕФТЕДОБЫВАЮЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И СУЩЕСТВУЮЩИЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ИНВЕСТИЦИЙ.

1.1. роль предприятий по добыче нефти и газа в экономике россии.

1.2. Сложившиеся правила учета производственных инвестиций в российских компаниях в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета.

1.3. Подход Международных Стандартов Финансовой Отчетности к учету производственных инвестиций.

ГЛАВА 2. ТРЕБОВАНИЯ ОБЩЕПРИНЯТЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА США К ОТЧЕТНОСТИ НЕФТЯНЫХ КОМПАНИЙ.

2.1. Подход Общепринятых Стандартов Бухгалтерского Учета США к учету нефтегазодобывающей деятельности.

2.2. Классификация затрат.

2.3. Учет производственных инвестиций Методом успешно завершенных изысканий.

2.4. Учет производственных инвестиций по Методу полных затрат.

2.5. Особенности амортизации капитализированных затрат.

2.6. Общие требования к отчетности, предъявляемые ГААП США. Специфика раскрываемой информации.

ГЛАВА 3. СПЕЦИФИКА ПРИМЕНЕНИЯ ГААП США РОССИЙСКИМИ НЕФТЯНЫМИ КОМПАНИЯМИ.

3.1. Классификация запасов нефти и газа для целей ГААП США.

3.2. Вопросы трансформации отчетности.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США"

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 приобретениеправ 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 особенное 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.

Не смотря 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.

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 ученых, специалистов в отдельных областях бухгалтерского учета, аудита, оценки, приведенные в списке литературы работы

В диссертации обобщены результаты научных исследований зарубежных специалистов

Теоретической основой исследования послужили также 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.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего исследования являются анализ и обобщение опыта ГААП США в отношении учета производственных инвестиций нефтяных компаний, анализ опыта и тенденций в развитии МСФО и РСУ, а так же разработка практических рекомендаций по совершенствованию существующих российских стандартов в отношении учета и отчетности нефтяных компаний.

В соответствии с поставленными целями определены следующие задачи исследования: проанализировать преимущества и недостатки применяемых российскими компаниями стандартов учета (РСУ, МСФО, ГААП США) определить основные направления в развитии РСУ и МСФО по отношению к добывающим отраслям, а так же подход в отношении учета инвестиционной деятельности нефтяных компаний, обобщить и критически проанализировать требования, предъявляемые ГААП США к учету и отчетности нефтяных компаний, изучить опыт трансформации отчетности в ГААП США российскими нефтяными компаниями, разработать практические рекомендации по реформированию РСУ, используя опыт ГААП США.

Публикация результатов исследования. Основные результаты исследования отражены в трех публикациях:

1. Маковей. С.Л. Применение ГААП США в российских нефтегазодобывающих компаниях. Журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации» № 1,2004,

2. Маковей С.Л. Международная практика бухгалтерского учета добычи нефти и газа. Сборник Татуровских чтений, 2005,

3. Маковей С.Л. Отражение деятельности по добыче нефти и газа в отчетности российских нефтяных компаний. Журнал «Новые системы финансового учета» №3-4.

Структура работы. Совокупность изучаемых проблем, цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы, которая состоит из введения, трех глав и заключения.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Маковей, Сергей Леонидович

Заключение

Деятельность нефтяных компаний характеризуется наличием достаточно высокого риска, поэтому инвестор или кредитор компании должен быть проинформирован о существующем положении дел в компании. В отрасли существует своя классификация затрат, имеются свойственные отрасли статьи затрат (например, расходы на геологические и геофизические исследования). Существуют сложности в оценке запасов: количественная оценка нефтяных и газовых резервовможет изменяться со временем в результате, как приобретения новых резервов, так и при пересмотре старых оценок. Бухгалтерский учет производственных инвестиций нефтяных компаний имеет свою специфику. Для повышения полезности финансовой отчетности для пользователя необходимы специальные правила учета и отчетности.

Существующие российские стандарты учета не содержат специальных требований для нефтяных компаний и поэтому имеют ограниченное доверие у инвесторов, что подтверждает практика: компании используют иностранные стандарты для представления инвесторам. Однако необходимо отметить, что отечественные стандарты находятся в стадии реформирования. За образец взяты Международные стандарты финансовой отчетности.

МСФО до последнего времени не содержали специального стандарта для нефтяных компаний. Мнение профессионального сообщества и возрастающая конкуренция с ГААП США обусловили разработку отдельного стандарта для добывающих отраслей, который и был выпущен в конце 2004 г. Этот стандарт на данный момент не содержит полноценных всеобъемлющих правил для нефтяных компаний, работа над которыми продолжается. Можно предположить, что опытГААП США будет учтен в значительной мере.

Все это обуславливает необходимость тщательного изучения опыта ГААП США по учету деятельности нефтяных компаний. Наиболее специфичная деятельность нефтяных компаний - поиск и добыча нефти и газа - обусловили выработку специальных бухгалтерских стандартов. Принципы бухгалтерского учета нефтегазодобывающей деятельности разработаны Советом по стандартам финансового учета (FASB). Компании, чьи акции котируются на биржах, также должны удовлетворять требованиям, предъявляемым Комиссией по ценным бумагам и биржам (SEC).

ГААП США являются наиболее востребованными стандартами для подготовки отчетности нефтяными компаниями. Все крупные российские нефтяные компании подготавливают отчетность по ГААП США. Среди причин, обуславливающих такое широкое распространение, можно выделить следующие: для участия на крупнейшем мировом рынке капиталов, фондовом рынке США, необходимо предоставление отчетности в соответствии со стандартами ГААП США, большинству инвесторов и кредиторов, в том числе не из США, понятна отчетность, подготовленная в соответствии с ГААП США, в ГААП США очень подробно проработаны вопросы учета деятельности, связанной с добычей нефти и газа с позиции полезности для внешнего пользователя.

Безусловно, свойства отчетности, делающие ее максимально полезной для инвестора и кредитора, должны быть объектом пристального изучения. Автором были выделены следующие свойства ГААП США, позволяющие 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.

Ввиду специфики отрасли пользователь финансовой отчетности нуждается в дополнительном раскрытии информации о деятельности нефтяных компаний и их основных активах (нефтегазовые резервы). 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.

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,

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Маковей, Сергей Леонидович, 2007 год

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. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке -М.: Аскери-АССА 2004.

3. Меры по реализации в2001-2005 годах Программы реформирования бухгалтерского учета (одобрены письмом Правительства РФ от 13 апреля 2001 г. N КА-П13-06573). Правовая система «Гарант»

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

5. Письмо МНС РФ от 6 июня 2002 г. N ВГ-6-02/800 "О признании утратившими силу в связи с введением НК.". Правовая система «Гарант»

6. Письмо Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. N 16-00-13/03 "О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)". Правовая система «Гарант»

7. Положение о составе и порядке возмещения затрат при реализации соглашений о разделе продукции (утв. постановлением Правительства РФ от 3 июля 1999 г. N 740). Правовая система «Гарант»

8. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 1 20) М.: ИНФРА-М 2004.

9. Указания по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции (утв. приказом Минфина РФ от 11 августа 1999 г. N 53н). Правовая система «Гарант»

10. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. N 283. Правовая система «Гарант»

11. Алдашкин, Ф.И.; Алиева, Л.Г. Бухгалтерский учет в нефтяной и газовой промышленности : Учеб. для студентов вузов, обучающихся по спец. "Экономика и упр. в отраслях топлив.-энерг. комплекса". М.: Недра, 1990. - 4-е изд., перераб. и доп.

12. Алекперов В.Ю. Вертикально-интегрированные нефтяные компании России М.: АУТОПАН, 1996.

13. Андриссен Даниел, Тиссен Рене. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов. М.: Олимп-Бизнес 2004 г.

14. Бархатов А.П. Международный учет. Учебное пособие М. 2001.

15. Басби Ребекка JI. Природный газ. Серия «Для профессионалов и неспециалистов» Пер. с англ. — М.: Олимп—Бизнес, 2003.

16. Бернстайн JI. Анализ финансовой отчетности. М.: Финансы и статистика, 1996

17. Блейк Д., Амат О. Европейский бухгалтерский учет М., 1997.

18. Буш Джеймс, Джонстон Даниел. Управление финансами в международной нефтяной компании. Пер. с англ. М.: Олимп—Бизнес, 2003.

19. Вильяме Ян. Справочник Miller GAAP с комментариями М., ИНФРА-М, 1998.

20. Выгон Г. Оценка налоговой нагрузки на российские нефтяные компании в 2000 году . М.: Институт финансовых исследований, 2002.

21. Гительман Л.Д., Ратников Б.Е.Эффективная энергокомпания. Экономика. Менеджмент. Реформирование. М., Олимп-Бизнес, 2002.

22. Грюнинг Хенни ван, Коэн Мариус. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. М. Весь Мир, 2004.

23. Горбатова JI.B., Учет по Международным стандартам. М.: ИД «Бухгалтерский учет», 2003.

24. Джонстон Дэниел. Международный нефтяной бизнес: Налоговые системы и соглашения о разделе продукции / Пер. с англ. М., Олимп-Бизнес, 2000.

25. Дипиаза Сэмюэл А.,.Экклз Роберт Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003.

26. Дуэль И.И. Дела ЮКОСа. На ближних и дальних промыслах. М., Олимп-Бизнес, 2004.

27. Камышанов П.И., И.В. Барсуков, И.М. Густяков. Бухгалтерский учет: отечественная система и международные стандарты. М. ИД ФБК-Пресс, 2002.

28. Лефтвич Ричард, Мастерство: Финансы. М., Олимп-Бизнес, 1998.

29. Леффлер Уильям. Переработка нефти / Пер. с англ. М., Олимп-Бизнес, 1999.

30. Лисин Ю.А. Платежи и расчеты нефтегазовых компаний. М.: ДеНово, Институт нефтегазового бизнеса, 2001.

31. Матвеев, A.A.; Суйц, В.П. Консолидированная отчетность : Методика и практика : Учеб.-практ. пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 2001.

32. Меренков Н.Л., Веселов Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских компаниях. Учебное пособие.-М.Едиториал УРСС, 2003.

33. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. М.Инфра-М, 2003.

34. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом. М. Новое знание, 2003.

35. Перера М.Х.Б., Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета М. ЮНИТИ, 1999.

36. Полякова С.И., Соловьева О.В., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет Учеб. Пособие. ML: ИНФРА-М 2004.

37. Соколова Е.С. Теория бухгалтерского учета. Учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 2002.

38. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. М. ИД ФБК-Пресс, 2003.

39. Соловьева О.В. Международная практика учета и отчетности Учебник (Серия "Учебники экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова"), М.: ИНФРА-М 2004.

40. Форест Грей. Добыча нефти / Пер. с англ. М.:, Олимп-Бизнес, 2003.

41. Хайн Норман Дж. Геология, разведка, бурение и добыча нефти (Серия «Для профессионалов и неспециалистов») / Пер. с англ. - М.: Олимп-Бизнес, 2004

42. Хартуков Е. Англо-русский словарь по нефтяному бизнесу М.: Олимп-Бизнес, 2004.

43. Хахонова H.H., Реформирование бухгалтерского учета М.: ИД Бухгалтерский учет, 2003.

44. Чувашии Е.П. Бюджет и финансы нефтегазовых компаний. М.: ДеНово, 2000.

45. Шагиев Р. Интегрированные нефтегазовые компании / Под ред. и авт. предисл. А.Г.Аганбегяна. -М.: Наука, 1996.

46. Шеремет. А.Д. Управленческий учет. Учебное пособие. М. ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.

47. Шишкова Т.В., Николаева O.E. Управленческий учет. М., 1997;

48. Шнейдман Л.З., Как пользоваться МСФО М.: ИД «Бухгалтерский учет», 2003

49. Эйсен Петер Дж. GAAP. Курс лекций и практическое пособие. М.: Институт промышленного развития Министерства экономики Российской Федерации, 1999.

50. Экклз Роберт Дж., Герц Роберт X., Киган Э. Мэри, Дейвид М.Х. Филлипс // Революция в корпоративной отчетности , М., Олимп-Бизнес, 2002 г.

51. Экономидес Майкл, Олини Рональд. Цвет нефти. Крупнейший мировой бизнес: история, деньги. Пер. с англ. М.: Олимп-Бизнес, 2004.

52. Эррера Стивен, Браун Стюарт Л. Торговля фьючерсами и опционами на рынке энергоносителей. М.: Олимп-Бизнес, 2003

53. Сводное изложение вопросов: добывающие отрасли. Подготовлено с целью получения комментариев Координационным комитетом КМСФО по добывающим отраслям

54. Алафинов С. Нефтяной бизнес интеграционные процессы вчера, сегодня, завтра - Журнал «Нефть и Капитал» №11-1995

55. Алекперов В. Вертикальная интеграция и конкуренция на рынке нефти и нефтепродуктов Журнал «Нефть и бизнес» №2-1997

56. Алекперов В. «Заглядывая в будущее» Журнал «Нефть России» №2-1998

57. Алекперов В. «Основные тенденции в нефтяном бизнесе» М.,1998.

58. Алиев, В. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в нефтеперерабатывающей промышленности : Автореф. дис. канд. экон. наук / Ленингр. фин.-экон. ин-т им. H.A. Вознесенского.

59. Арбатов А. Камо грядеши? «Нефть России» №8-1996

60. Антонян Бакур, Подводные камни бухгалтерского учета. «Нефть России», август 2002.

61. Баев В.А. Моделирование сложных вертикально-интегрированных производственных систем в нефтегазовой отрасли. Аудит и финансовый анализ №4 2000

62. Бакаев. А. Реформа бухгалтерского учета 5 лет реализации правительственной программы, «Финансовая газета» № 28 июль 2003 г.

63. Ванюшин А. П. Аудит классификации и оценки затрат в отчетности нефтяной компании, подготовленной по международным стандартам. Журнал "Международный бухгалтерский учет" № 11,2003

64. Волков Н. Г. Учет результатов деятельности нефтедобывающих организаций Журнал «Бухгалтерский учёт» № 11 1999

65. Выгон Г, "Какая классификация запасов нефти и газа нужна России?" / Институт финансовых исследований, опубликовано на www.opec.ru

66. Гасымов, Р. Учет производственных затрат и калькулирование себестоимости морской нефтедобычи : Автореф. дис. канд. экон. наук / Санкт-Петербург, унт экономики и финансов. СПб., 1992.

67. Ефремова A.A., 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.

68. Ковалев В. В. Бухгалтерский учет: новая реальность и перспективы развития. Журнал "Бухгалтерский учёт" № 9 2003 г.

69. Кабыш, A.B. Особенности бухгалтерского учета капитальных вложений в нефтедобывающие отрасли // Соврем, аспекты экономики. СПб., 2003.

70. Колядов JL, Комарова JL, Епифанова Н. «Структура управления нефтяными компаниями» М.,1997.

71. Колядов Л., Епифанова Н. «Структурная перестройка в нефтегазовом комплексе страны»/. М.,1997

72. Кокшаров А. Нефть и политика: смутное время позади. Журнал Русский предприниматель.№10 2002 г.

73. Кушнир О.П. Организация и методика аудита издержек обращения на предприятиях нефтепродуктообеспечения. М.: Компания Спутник+ , 2002

74. Литвинцев И. П. Анализ уровня корпоративного управления в отечественных нефтяных компаниях Сборник научных трудов «Условия повышения эффективности экономики России» http://www.cfin.ru/bandurin/article/sbrn03/