

На правах рукописи

**ТКАЧЕНКО Евгений Витальевич**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИХ НЕФТЕГАЗОВЫХ КОМПАНИЙ НА  
ОСНОВЕ ОБЩЕПРИНЯТЫХ ПРИНЦИПОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
США И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва - 2012

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

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор кафедры учета,  
анализа и аудита МГУ имени М.В. Ломоносова  
**Шерemet Анатолий Данилович**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор кафедры учета,  
статистики и аудита Московского государственной  
института международных отношений МИД РФ  
**Пучкова Светлана Игоревна**

кандидат экономических наук, ведущих бухгалтер  
ОАО «Первый канал»  
**Конкин Виталий Викторович**

Ведущая организация: **Российский Государственный Торгово-Экономический  
Университет**

Защита диссертации состоится « 31 » мая 2012 г. в 15 часов на заседании  
Диссертационного совета Д.501.001.18 при Московском государственном университете им.  
М.В.Ломоносова по адресу: 119991, Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ имени  
М.В.Ломоносова, 3-й корпус гуманитарных факультетов, экономический факультет,  
аудитория №227.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке гуманитарных факультетов  
МГУ имени М.В.Ломоносова.

Автореферат разослан « 26 » апреля 2012 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.** На современном этапе развития России сложилась ситуация, когда крупнейшие компании помимо отчетности, подготовленной в соответствии с Российскими Стандартами Бухгалтерского Учета (далее РСБУ), подготавливают отчетность, используя стандарты учета отдельных зарубежных стран: Общепринятые Принципы Бухгалтерского Учета (далее ОПБУ) США, Канады, Великобритании или Международные стандарты финансовой отчетности (далее МСФО). В российской нефтегазовой отрасли стандартом отчетности стали ОПБУ США (а не МСФО – как в остальных отраслях, таких как транспорт, телекоммуникации, энергетика, металлургия или банковская деятельность). Необходимость особых правил бухгалтерского учета и формирования отчетности обусловлена тем, что деятельность нефтегазовых компаний сопряжена с высокими рисками и специфическим видом активов – запасами нефти и газа, все это подробно учтено в ОПБУ США.

Традиционно в деятельности нефтегазовых компаний выделяют следующие сегменты:

- Апстрим (от *англ.* upstream), включающий в себя следующие этапы (в рамках диссертационного исследования был рассмотрен данный сегмент):
  - поисково-разведочные работы;
  - разведочное бурение и оценка;
  - добыча нефти и газа.
- Даунстрим (от *англ.* downstream), включающий в себя следующие этапы:
  - переработка нефти и газа;
  - транспортировка нефти, газа и нефтепродуктов;
  - продажа нефти, газа и нефтепродуктов.

Ввиду того, что размер инвестиций на этапе апстрима, включающего в себя операции по разведке и добыче углеводородов, весьма значителен в масштабах деятельности нефтегазовой компании, порядок его 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 затрат на стадии разведки, добычи, раскрытие информации о запасах месторождений и движении денежных средств. Предоставление этой информации делает финансовую отчетность нефтегазовых компаний максимально полезной для пользователя.

В России все зарегистрированные юридические лица обязаны вести полный и подробный бухгалтерский учет в соответствии с российским законодательством. Нефтегазовые компании, в первую очередь, руководствуются требованиями российского законодательства и только потом, путем трансформации, решают вопрос по подготовке отчетности в соответствии с ОПБУ США.

В настоящее время ни одна из крупных российских нефтегазовых компаний не смогла внедрить компьютерную систему, позволяющую вести параллельный учет. Основными причинами этого является обширная география операций крупных нефтегазовых компаний, низкая квалификация бухгалтерского персонала на местах, недостаточное качество коммуникаций и количество компьютерной техники в регионах, и, как следствие, высокая стоимость таких проектов. В отсутствие интегрированной компьютерной системы крупные компании вынуждены осуществлять трансформацию отчетности вручную.

В отечественной практике отсутствует единая методика трансформации, отечественные нефтегазовые компании проводят трансформацию отчетностей,

основываясь на методиках, разработанных самостоятельно. Ввиду этого существует значительный риск искажения отчетности из-за возможных ошибок, допущенных при проведении трансформационных процедур (из-за некорректно разработанной методики).

**Степень разработанности проблемы.** В научной литературе отражены общие подходы к трансформации отчетности в соответствии с ОПБУ США. Они встречаются в работах таких авторов, как С.Л. Маковой, В.М. Волкова и Е.В. Лахова, И.А. Дымова, О.А. Заббарова, Т.Н. Малькова, О.Н. Сорокина, а также других авторов. Однако в современной отечественной экономической литературе отсутствует описание особенностей трансформации финансовой отчетности в соответствии с ОПБУ США для предприятий нефтегазовой отрасли и, в частности, подробных методических рекомендаций по проведению трансформационных процедур.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является совершенствование методологии и разработка методических рекомендаций по формированию финансовой отчетности российских нефтегазовых компаний на основе ОПБУ США и МСФО. Также рассматриваются проблемы, которые могут возникнуть при переходе отечественных нефтегазовых компаний на МСФО, что отражает тенденции международной стандартизации бухгалтерского учета.

Ввиду того, что в соответствии с ОПБУ США стадия апстрима является наиболее сложной при учете деятельности нефтегазовых компаний, в рамках данного исследования рассмотрена именно она.

Исходя из поставленных целей, определены следующие задачи исследования:

- разработать общую методологию формирования финансовой отчетности нефтегазовых компаний с учетом тенденций международной стандартизации бухгалтерского учета в этой отрасли;

- установить расхождения в требованиях ОПБУ США и МСФО, применимых к деятельности нефтегазовых компаний, с целью учета их при переходе от ОПБУ США к МСФО;
- определить проблемы, которые могут возникнуть при переходе отечественных нефтегазовых компаний на МСФО;
- установить наличие противоречий между методом результативных затрат ОПБУ США и РСБУ и, в случае отсутствия таковых, разработать методические рекомендации по учету деятельности нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с указанными стандартами бухгалтерского учета;
- выявить учетно-аналитические процедуры, проводимые при трансформации данных бухгалтерского учета, отражающих деятельность нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с ОПБУ США и разработать практические рекомендации по их выполнению.

**Предметом исследования** являются теоретические и практические вопросы учета деятельности отечественных нефтегазовых компаний на стадии разведки и добычи углеводородов в соответствии с ОПБУ США и МСФО, т.е. процесс трансформации данных бухгалтерского учета (РСБУ) в соответствии с ОПБУ США и МСФО.

**Объектом исследования** является деятельность российских нефтегазовых компаний, подготавливающих свою финансовую отчетность в соответствии с ОПБУ США.

**Область исследования.** Диссертационная работа соответствует области исследования п. 1.5. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной

деятельности», п. 1.9. «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран.

**Теоретической и методологической основой** исследования явились диалектика, сравнительный и функциональный методы, методы факторного анализа, методы финансовых вычислений, используемые наукой в познании социально-экономических явлений. Методика исследования основана на анализе отечественной и зарубежной теории и практики подготовки финансовой отчетности нефтегазовых компаний, составленной в соответствии с международными стандартами.

Теоретическую и информационную базу исследования составляют исследования и научные выводы российских и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета, подготовки финансовой отчетности, а также международные и российские стандарты учета, нормативные документы Комиссии по ценным бумагам и биржам США, Министерства Финансов РФ, отчетные данные ряда крупных российских нефтегазовых компаний.

**Научная новизна работы диссертационного исследования.** В результате проведенной научной работы были получены следующие результаты, представляющие научную новизну:

- обоснована общая методология бухгалтерского учета и формирования отчетности российских нефтегазовых компаний на основе тенденций международной стандартизации бухгалтерского учета в этой отрасли, а именно:
  - выявлены требования ОПБУ США к учету деятельности нефтегазовых компаний и формированию их отчетности;
  - сформулирована методика учета в соответствии с этими требованиями;

- рекомендованы методы трансформации данных бухгалтерского учета финансовой отчетности, составленной по РСБУ, в отчетность по правилам ОПБУ США.
- определены проблемы и разработан план перехода отечественных нефтегазовых компаний от ОПБУ США к МСФО в соответствии с тенденциями международной стандартизации бухгалтерского учета в этой отрасли, обеспечивающие возможность безболезненного перехода:
  - проблемы: определены технические проблемы, имеющие потенциальное влияние на процессы обработки данных, подготовки финансовой отчетности и ведения управленческого учета;
  - план: разработанный план состоит из этапов планирования, технической подготовки и перепроектировки системы, подготовки входящего баланса, тестового запуска и проведения аудиторских процедур.
- разработаны методические рекомендации по учету деятельности нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с методом результативных затрат ОПБУ США и не противоречащие РСБУ, позволяющие оптимизировать процесс трансформации отчетности;
- разработаны единые правила и учетно-аналитические процедуры трансформации финансовой отчетности, составленной по РСБУ, в отчетность по правилам ОПБУ США, позволяющие регламентировать процесс трансформации и снизить риск искажения отчетности, а в частности:
  - разработана практическая методика проведения процедур по расчету величины резерва на вывод из эксплуатации, ликвидацию скважин, восстановление окружающей среды, позволяющая регламентировать и значительно оптимизировать процесс расчета;



- определен порядок проведения теста на обесценение участков недр с доказанными запасами, скважин, оборудования и сооружений и отражение его результатов в бухгалтерском учете, позволяющий регламентировать и значительно оптимизировать процесс тестирования.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения могут быть использованы сотрудниками нефтегазовых компаний в рамках проведения трансформации отчетности в соответствии с ОПБУ США. Помимо этого данное исследование может быть использовано при составлении пошагового плана перехода от ОПБУ США к использованию МСФО, а также в процессе самого перехода.

**Обоснованность и достоверность полученных в ходе исследования результатов** базируется на использовании информационной базы, включающей практические материалы крупных компаний нефтегазовой отрасли, таких как ОАО «ЛУКОЙЛ», ОАО «Башнефть», ОАО «Газпром Нефть» и др., законодательство и нормативные акты РФ и США, научные разработки ведущих международных аудиторских компаний, таких как KPMG, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, научные труды отечественных и зарубежных ученых.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения работы изложены в статьях, опубликованных в профессиональных и научных журналах. Практические рекомендации и предложения, разработанные на основании отдельных положений диссертационной работы, апробированы на проектах в международной аудиторской компании «КМПП».

**Публикации.** По теме диссертационного исследования опубликовано 7 статей, общим объемом 3,6 печатных листа, в т.ч. в ведущих рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК России, 3 публикации общим объемом 1,8 печатных листа.

**Объем и структура диссертационной работы.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (включающего сто двадцать (120) наименований) и трех приложений.

Во *введении* обоснована актуальность темы диссертационного исследования, степень разработанности темы исследования, сформулированы цели и задачи исследования, определены предмет и объект, научная новизна исследования.

*Первая глава* «Развитие международной стандартизации в нефтегазовом комплексе и отражение ее в российской практике» посвящена рассмотрению и анализу основ развития стандартов финансовой отчетности, применяемых отечественными нефтегазовыми компаниями. Помимо этого определена специфика учета и отчетности в нефтедобывающей отрасли, выделены тенденции к дальнейшему развитию учета деятельности нефтегазовых компаний, как в России, так и во всем мире.

*Вторая глава* «Характеристика и особенности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в нефтегазовом комплексе методом результативных затрат» посвящена детальному рассмотрению и анализу особенностей ведения бухгалтерского учета и составления отчетности на этапе апстрима методом результативных затрат ОПБУ США – для успешного проведения трансформации отчетности российских нефтегазовых компаний требуется абсолютное понимание требований ОПБУ США.

*Третья глава* «Учетно-аналитические процедуры и методы трансформации финансовой отчетности в соответствии с ОПБУ США в нефтегазовом комплексе» посвящена исследованию методов и процедур, проводимых при трансформации финансовой отчетности в соответствии со стандартами ОПБУ США в нефтегазовом комплексе. В ней представлены авторские методические рекомендации по учету деятельности нефтегазовых компаний на стадии апстрима, основанные на методе результативных затрат ОПБУ США и применимые в российской практике (не противоречащие РСБУ). Также определены учетно-

аналитические процедуры, проводимые при трансформации данных бухгалтерского учета и представлены авторские методические рекомендации по их проведению.

В *заключении* обобщаются основные результаты проведенного исследования.

## 2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

### **2.1 Необходимость разработки общей методологии формирования финансовой отчетности нефтегазовых компаний с учетом тенденций международной стандартизации бухгалтерского учета в этой отрасли.**

Основными стандартами в нефтегазовой отрасли, как в мире, так и в России, являются ОПБУ США. Данная популярность объясняется несколькими причинами.

Первая и наиболее существенная причина - то, что на данный момент ОПБУ США являются наиболее развитой системой учета, применительно к нефтегазовой отрасли. В США накоплен внушительный опыт учета деятельности нефтегазовых компаний, действуют детальные правила для отрасли, тогда как в МСФО (вторые по популярности стандарты учета среди нефтегазовых компаний) специальные правила учета только разрабатываются.

Второй причиной является то, что для размещения ценных бумаг на американском фондовом рынке, в соответствии с требованиями Комиссии по ценным бумагам и биржам США необходимо готовить и публиковать финансовую отчетность в соответствии с ОПБУ США.

В работе отмечено, что в середине 1990-х годов, ввиду нестабильной экономической ситуации в РФ, отечественным нефтегазовым компаниям требовались международные инвестиции для дальнейшего развития. В тот момент самым выгодным местом для привлечения денежных средств являлся фондовый рынок США. По этой причине в середине и конце 1990-х годов часть отечественных нефтегазовых компаний разместили свои депозитарные расписки на американском фондовом рынке, в соответствии с требованиями которого, обязательным условием являлась публикация отчетности, подготовленной в соответствии с ОПБУ США. В 2002 г. в США был принят закон Сарбейнза - Оксли, который значительно ужесточил требования к финансовой отчетности и к

процессу её подготовки, в результате чего процедура листинга на биржах США стала дороже, а сам листинг – менее привлекательным. Поэтому часть отечественных компаний, ранее разместивших свои депозитарные расписки на фондовых рынках США, вынуждены были провести процедуру делистинга. На данный момент на фондовом рынке США обращаются депозитарные расписки следующих отечественных нефтегазовых компаний: ОАО «ЛУКОЙЛ», ОАО «Газпром нефть», ОАО «ТНК-ВР».

При определении наиболее популярных стандартов бухгалтерского учета в мировой нефтегазовой отрасли автором был выявлен рост популярности МСФО. Он объясняется тем, что за последние годы в МСФО стали признавать существование специфики нефтегазовой отрасли, а также уже выпущен специальный стандарт МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов», что существенно облегчает процесс учета деятельности нефтегазовых компаний. Рост популярности МСФО объясняется также снижением инвестиционной привлекательности американских фондовых рынков (из-за рецессии всей американской экономики), для работы на которых требуется финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с ОПБУ США, и увеличением инвестиционной привлекательности азиатских рынков (Гонконгской или Сингапурской фондовых бирж), для листинга на которых требуется отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО.

МСФО становятся все популярнее и у отечественных нефтегазовых компаний, яркий пример – переход от ОПБУ США к МСФО крупнейшей отечественной нефтегазовой компании ОАО «Роснефть». Частично это объясняется теми же причинами, что и рост популярности МСФО в мировой нефтегазовой отрасли, но еще существует причина свойственная отечественной практике – это реформирование бухгалтерского учета РФ. В рамках реформирования бухгалтерского учета была принята «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО». В соответствии с

этой программой был принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», и в России было введено законодательное требование об обязательном применении МСФО для отчетности всеми общественно значимыми компаниями. Но компании, которые составляют финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно-признанным правилам, таким как ОПБУ США, обязаны публиковать финансовую отчетность по МСФО начиная с 2015 года.

Проанализировав все тенденции международной стандартизации бухгалтерского учета в нефтегазовой отрасли, автор пришел к выводу, что в обозримом будущем МСФО может занять место ОПБУ США и стать основными бухгалтерскими стандартами нефтегазовой отрасли как в РФ, так и во всем мире.

На основе тенденций, действующих на данный момент в нефтегазовой отрасли, в научной работе была разработана методология формирования финансовой отчетности нефтегазовых компаний, а именно совокупность приемов исследования, применяемых в научном познании и практике. Разработанная методология представлена во всех трех главах и в приложениях.

## **2.2 Определение расхождений в требованиях ОПБУ США и МСФО, применимых к деятельности нефтегазовых компаний, с целью учета их при переходе от использования ОПБУ США к МСФО.**

Ввиду того, что в рамках выполнения предыдущей задачи автором была определена тенденция к возможному скорому переходу отечественных нефтегазовых компаний от ОПБУ США к использованию МСФО, была поставлена задача определить расхождения в требованиях ОПБУ США и МСФО, применимых к деятельности нефтегазовых компаний, с целью учета их при переходе от использования ОПБУ США к МСФО.

Для этих целей автором были определены области учета, в которых отмечаются наиболее существенное сходство и различия стандартов, свойственных непосредственно нефтегазовой отрасли:

- учет деятельности по разведке и добыче углеводородов;
- обесценение активов с длительным сроком полезного использования;
- учет обязательств по выводу из эксплуатации;
- раскрытие информации о запасах.

Выявленные расхождения были учтены при определении проблем, которые могут возникнуть при переходе отечественных нефтегазовых компаний на МСФО.

### **2.3 Определение проблем, которые могут возникнуть при переходе отечественных нефтегазовых компаний на МСФО.**

При определении проблем, которые могут возникнуть при переходе отечественных нефтегазовых компаний на МСФО, были рассмотрены вопросы ведения учета, теоретические и технические вопросы составления отчетности, различные организационные вопросы.

Особое внимание было уделено техническим вопросам бухгалтерского учета, а именно, на основании работы проведенной в рамках выполнения предыдущей задачи, были определены ключевые различия в подходах к учету деятельности нефтегазовых компаний между МСФО и ОПБУ США. Такие различия возникают при учете: затрат на разведку и добычу, товарно-материальных запасов, обесценение активов с длительным сроком полезного использования, основных средств, запасов углеводородов и т.д. Было оценено потенциально влияние выявленных расхождений на процесс обработки данных в бухгалтерских учетных системах, на процесс подготовки финансовой отчетности и др.

На основе анализа практики перехода международных нефтегазовых компаний от использования ОПБУ США к МСФО, автором был разработан общий

пошаговый план перехода на МСФО. Данный план предусматривает 4 этапа. На *первом* этапе происходит планирование, включающее в себя сбор необходимой информации, оценку и разработку детального графика действий. На *втором* этапе происходит подготовка технической основы для перехода, а также перепроектировка системы и бизнес процессов. *Третий* этап заключается в подготовке входящего баланса по МСФО и тестовом запуске системы. На *четвертом* и заключительном этапе происходит исправление недочетов выявленных на третьем этапе, проведение аудиторских процедур внешним аудитором и запуск системы.

Полученные результаты могут быть использованы как при составлении детального пошагового плана перехода от ОПБУ США к использованию МСФО, так и в процессе самого перехода.

#### **2.4 Разработка методических рекомендаций по учету нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с методом результативных затрат ОПБУ США для их использования в РСБУ.**

В рамках разработки методических рекомендаций по учету нефтегазовых компаний на стадии разведки и добычи углеводородов, в соответствии с методом результативных затрат ОПБУ США и РСБУ автором было проведено детальное рассмотрение деятельности нефтегазовых компаний на соответствующей стадии.

При этом стадия апстрима была разделена на основные этапы:

- долицензионное ведение разведочных работ;
- приобретение права на добычу полезных ископаемых;
- поисково-разведочные работы;
- разведочное бурение и оценка;
- разработка месторождения;
- добыча углеводородов.



В рамках каждого этапа были выявлены основные хозяйственные операции, совершаемые нефтегазовыми компаниями и требующие отражения в бухгалтерском учете. Для выявленных хозяйственных операций были определены требования метода результативных затрат ОПБУ США по их учету.

Полученный результат был сопоставлен с требованиями РСБУ, при этом так как ни в Положениях по бухгалтерскому учету (далее ПБУ), ни в других документах, регламентирующих бухгалтерский учет на территории РФ, специфических требований по учету деятельности нефтегазовых компаний на стадии апстрима выявлено не было, то для сопоставления использовались общие требования применимых в данном случае ПБУ. При сравнении в соответствующих ПБУ не было выявлено требований, противоречащих требованиям метода результативных затрат ОПБУ США. В результате, были разработаны авторские методические рекомендации по учету деятельности нефтегазовых компаний на стадии апстрима, в которых соблюдались требования и ОПБУ США и РСБУ.

Разработанные методические рекомендации регламентируют учет следующих хозяйственных операций, проводимых отечественными нефтегазовыми компаниями:

- учет затрат, связанных с приобретением прав пользования участками недр;
- учет затрат на геологоразведочные работы на этапе апстрима;
- учет затрат по бурению разведочных и поисковых скважин;
- учет затрат по доразведке месторождений на этапе промышленного освоения;
- учет затрат, связанных с содержанием участков недр, на которых осуществляется геологоразведочные работы;
- учет затрат по подготовке проектно технологических документов;
- учет выбытия геологоразведочных активов.

В результате того, что разработанные методические рекомендации полностью соответствуют требованиям ОПБУ США, то применение их в российской практике позволит отечественным нефтегазовым компаниям существенно сократить объем процедур, проводимых при трансформации отчетности, и, соответственно, понизить риск искажения отчетности, присущий процессу трансформации.

## **2.5 Определение учетно-аналитических процедур, проводимых при трансформации данных бухгалтерского учета, отражающих деятельность нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с ОПБУ США, и разработка методических рекомендаций по их проведению.**

В рамках выполнения предыдущей задачи были выявлены основные хозяйственные операции, совершаемые нефтегазовыми компаниями на стадии разведки и добычи, требующие отражения в бухгалтерском учете, а также определены требования ОПБУ США по учету этих операций. На основании данной информации автором были определены учетно-аналитические процедуры, проводимые при трансформации данных бухгалтерского учета, отражающих деятельность нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с ОПБУ США.

Для определенных процедур автором были разработаны методические рекомендации по их проведению в соответствии с ОПБУ США. В рамках разработанных рекомендаций автором были составлены перечни расходов, капитализируемых при строительстве и монтаже объектов основных средств, и расходов, капитализируемых при приобретении материально-производственных запасов и основных средств в соответствии с РСБУ и ОПБУ США.

Среди определенных процедур были выявлены процедуры, проведение которых подразумевает под собой использование информации (помимо данных бухгалтерского учета), предоставленной производственными службами и другими

внешними источниками, а также сложные математические вычисления. Такими процедурами являются процедура расчета величины резерва на вывод из эксплуатации, ликвидацию скважин и восстановление окружающей среды, процедура проведения теста на обесценение участков недр с доказанными запасами, скважин, оборудования и сооружений. При этом необходимо пояснить, что в бухгалтерском учете под резервом подразумевается денежная сумма, выделенная из прибыли организации на выполнение определенных обязательств (т. е. эти обязательства известны, хотя необходимая для их выполнения сумма может быть неизвестна) или на покрытие убытков из-за снижения стоимости активов.

На основе опыта крупнейших отечественных нефтегазовых компаний, таких как ОАО «ЛУКОЙЛ», ОАО «Газпром нефть» и одной из ведущей международных аудиторских компаний – КПМГ, автором были разработаны подробные методические рекомендации по проведению определенных трансформационных процедур.

*Расчет величины резерва на вывод из эксплуатации, ликвидацию скважин и восстановление окружающей среды.* В диссертационном исследовании приведен подробный алгоритм расчета величины резерва, относящийся к объектам основных средств, наиболее часто используемых нефтегазовыми компаниями, вывод из эксплуатации которых будет связан со значительными затратами.

Таковыми объектами являются:

- Резервуары для хранения нефти и нефтепродуктов;
- Нефте- и газопроводы;
- Линии электропередачи;
- Трансформаторные подстанции;
- Скважины;
- Площадь нарушенных земель;
- Кустовые насосных станции;
- Водоводы;

- Установки подготовки нефти.

Расчет проводится по каждому виду указанных основных средств. В рамках данной работы рассмотрен общий подход к расчету величины резерва по выводу из эксплуатации скважин, состоящий из 7 шагов.

*Первым* шагом является расчет стоимости ликвидации одной скважины. Для этого, сначала рассчитывается инфлированная (с учетом ожидаемой инфляции) стоимость ликвидации одной скважины, т.е. делается прогнозный расчет того, сколько будет стоить консервация и ликвидация скважины через несколько лет (лет до ликвидации) с учетом инфляции и текущих цен. Инфлированная стоимость ликвидации рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Стоимость ликвидации} = \text{Текущая стоимость ликвидации} \times (1 + \text{инфляция})^{\text{лет до ликвидации}}$$

*Вторым* шагом при расчете является расчет резерва по новым (введенным в эксплуатацию) скважинам. Для расчета текущего обязательства будущих затрат применяется дисконтирование.

Ставка дисконтирования для скважин определяется как процентная ставка по сопоставимым по сроку и риску инструментам кредитования/заимствования. Ставка дисконтирования для объекта избирается при вводе объекта в эксплуатацию и в дальнейшем может меняться только в редких случаях.

Сопоставимым инструментом заимствования для определения ставки дисконтирования являются Облигации Федерального Займа США (далее ОФЗ). Информация по ОФЗ публикуется на ресурсе [www.bloomberg.ru](http://www.bloomberg.ru). Из перечня публикуемых ОФЗ производится выбор бумаги наиболее приближенной по сроку погашения к сроку использования скважин.

Текущее обязательство/резерв по новым скважинам рассчитывается по формуле:

$$TO = K_{HO} \times \frac{СЛ}{(1+СД)^{ЛК-к}},$$

где

**TO** – текущее обязательство/резерв по введенным в эксплуатацию скважинам,

**K<sub>HO</sub>** – количество новых скважин, введенных в эксплуатацию,

**СЛ** – стоимость ликвидации новых скважин,

**СД** – ставка дисконтирования,

**ЛК** – количество лет до ликвидации,

**к** – коэффициент, учитывающий долю отчетного периода в году (для 1 квартала – 0,25, для 1 полугодия – 0,5 и т.д.).

*Пример.* Компаний Oilco ввела в эксплуатацию 20 скважин со сроком полезного использования 20 лет, при этом была рассчитана стоимость ликвидации одной новой скважины, равная 1 млн. руб. Как говорилось ранее, ставка дисконтирования может быть определена по ОФЗ с сопоставимым сроком, так, исходя из данных, опубликованных на ресурсе [www.bloomberg.ru](http://www.bloomberg.ru), для расчета нами были выбраны ОФЗ с процентной ставкой, равной 8,8%. Таким образом, рассчитываем текущее обязательство по введенным в эксплуатацию скважинам для отчетности на 6 месяцев (30.06) по указанной ранее формуле:  $TO=20 \times (20 \times 1 \text{ млн}) / (1+8,8\%)^{(20-0,5)}=77,23 \text{ млн. руб.}$

Следующим (*третьим*) шагом является расчет уменьшение резерва в связи с ликвидацией старых скважин (использование резерва).

Уменьшение резерва в связи с ликвидацией старых скважин рассчитывается так же, по формуле резерва для новых скважин, но для расчета берется стоимость ликвидации одной скважины по данным прошлого года и коэффициент дисконтирования прошлого года.

*Четвертым* шагом при расчете величины резерва является расчет изменения в оценке резерва на ликвидацию скважин. Изменение в оценке резерва представляет собой величину изменения резерва за счет изменения расчетных показателей, таких как ставка дисконтирования, инфляция, стоимость консервации и ликвидации скважин/объектов, количества лет до ликвидации скважин/объектов в текущем периоде по сравнению с предыдущим. Сумма изменения рассчитывается как разница между суммами, рассчитанными с учетом количества скважин на начало текущего периода и расчетных показателей текущего и прошлого периодов.

*Пятым* шагом является расчет амортизации дисконта (увеличение обязательства во времени). Для этого необходимо скорректировать те обязательства, которые были начислены в предыдущие периоды, т.к. количество лет до исполнения обязательств с каждым годом уменьшается, соответственно дисконтированная (текущая) стоимость обязательства увеличивается.

*Шестым* шагом является расчет изменения резерва в связи с изменением сроков (годовая корректировка). Для этого необходимо скорректировать обязательства в случае изменения сроков использования объектов, чтобы учитывать действительные события деятельности компании и использования компанией объектов, подлежащих ликвидации.

Последним - *седьмым* шагом при расчете величины резерва будет являться расчет истощения резерва на выбытие активов.

Капитализированная часть резерва подлежит амортизации. Амортизация начисляется методом истощения, аналогично основным средствам.

В балансе компании, готовящей отчетность в соответствии с ОПБУ США, обязательство по данному резерву отражается отдельной строкой в разделе «долгосрочные обязательства».

*Проведение теста на обесценение участков недр с доказанными запасами, скважин, оборудования и сооружений.* Тест на обесценение включает в себя два

этапа. На *первом* этапе среднеисторическая стоимость основных средств и объектов незавершенного строительства сравнивается с недисконтированным денежным потоком (далее НДП), генерируемым проверяемым активом. При этом основные средства группируются в разрезе месторождений (месторождение является единицей, генерирующей денежные потоки), а стоимость активов складывается из следующих величин:

- справедливая стоимость основных средств на конец отчетного года;
- справедливая стоимость имущества в лизинге;
- незавершенное строительство;
- резерв на ликвидацию основных средств.

НДП каждого месторождения есть оценка запасов, получаемая суммой двух величин:

- НДП по доказанным запасам на данном месторождении;
- 50% НДП по вероятным запасам данного месторождения.

Таким образом, находится разница между полученными величинами:

$$ОС_i - НДП_i, \text{ где}$$

$ОС_i$  – стоимость активов на  $i$ -том месторождении,

$НДП_i$  – недисконтированный денежный поток от эксплуатации  $i$ -того месторождения.

Если на первом этапе разница оказалась положительной (т.е. стоимость активов превышает НДП), следует перейти ко *второму* этапу, на котором стоимость активов сравнивается с дисконтированным денежным потоком (далее ДДП).

ДДП по месторождению находится суммированием величин:

- ДДП по доказанным запасам данного месторождения;
- 50 % ДДП от вероятных запасов данного месторождения.

После нахождения искомым величин ДДП, определяется разница:

$OC_i - ДДП_i$ , где

$OC_i$  – стоимость активов на  $i$ -том месторождении,

$ДДП_i$  – дисконтированный денежный поток от эксплуатации  $i$ -того месторождения.

При наличии положительной разницы основные средства необходимо уценить на величину разницы, полученной на втором этапе. Обесценение проводится в разрезе каждого месторождения. Если произошло обесценение группы активов, то убыток от него должен распределяться на входящие в эту группу отдельные долгосрочные активы пропорционально величинам их балансовой стоимости. После признания убытка от обесценения амортизация каждого из активов, включенного в единицу, генерирующую денежные потоки, рассчитывается с учетом начисленного обесценения.

Оценка справедливой стоимости актива путем расчета дисконтированных потоков, ожидаемых от его использования, является приблизительной в виду использования факторов неопределенности и не может дать совершенно точного результата. В связи с этим при выявлении незначительного отклонения балансовой стоимости актива от его возмещаемой стоимости, решение о признании/непризнании убытка от обесценения принимается непосредственно на основе профессионального суждения.

Помимо проведения теста на обесценение участков недр с доказанными запасами, скважин, оборудования и сооружений, ОПБУ США предусматривает тест на обесценение деловой репутации. Данный тест проводится ежегодно перед составлением годовой отчетности. Для проведения теста необходимо сопоставить сумму деловой репутации, а также остаточную стоимость основных средств, незавершенного строительства, авансов под незавершенное строительство и лизинговое имущество в целом с ДДП. Определение ДДП проводится аналогично указанному выше в отношении основных средств и незавершенного строительства. В случае превышения суммы указанных активов над ДДП,



необходимо провести обесценение деловой репутации на сумму превышения. При этом деловая репутация не может быть отрицательной.

Использование разработанных рекомендаций позволит сделать процесс проведения трансформационных процедур более прозрачным и понятным для сотрудников нефтегазовых компаний, занимающихся трансформацией отчетности, что приведет к снижению риска искажения финансовой отчетности из-за возможных ошибок и оптимизации самого процесса трансформации.

Для выполнения задачи были взяты соответствующие положения ОПБУ США, методики, используемые крупнейшими международными нефтегазовыми и аудиторскими компаниями. Вся информация была обобщена и проанализирована, в результате чего были разработаны авторские рекомендации. Разработанные методические рекомендации были апробированы и применяются в нескольких нефтегазовых компаниях при проведении трансформации отчетности.

Таким образом, сделаны следующие *выводы и предложения*:

- на основе проведенной работы выявлена тенденция к постепенной замене ОПБУ США как основной бухгалтерской системы нефтегазовой отрасли на МСФО;
- в соответствии с определенной тенденцией, выявлены ключевые расхождения в требованиях ОПБУ США и МСФО, применимых к деятельности нефтегазовых компаний, с целью учета их при переходе от использования ОПБУ США к МСФО;
- в соответствии с определенной тенденцией выявлены основные проблемы, которые могут возникнуть при переходе отечественных нефтегазовых компаний на МСФО;
- разработан общий пошаговый план перехода от ОПБУ США к МСФО;

- разработаны методические рекомендации по учету деятельности нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с методом результативных затрат ОПБУ США для их использования в РСБУ;
- определены учетно-аналитические процедуры, проводимые при трансформации данных бухгалтерского учета, отражающих деятельность нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с ОПБУ США;
- разработаны практические рекомендации по выполнению процедур, проводимых при трансформации данных бухгалтерского учета, отражающих деятельность нефтегазовых компаний на стадии апстрима в соответствии с ОПБУ США;

## **СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ:**

*Работы, опубликованные автором в ведущих рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК Российской Федерации:*

1. Ткаченко Е.В. Учет обязательств по выводу из эксплуатации активов, связанных с добычей углеводородов в соответствии с МСФО и ОПБУ США. Журнал «Экономика и предпринимательство», №1 январь-февраль 2012 г., «Редакция журнала Экономика и предпринимательство», М., 2012. – 0,65 п.л.
2. Ткаченко Е.В. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО и ОПБУ США. «Государственное управление». Электронный вестник. Выпуск № 26. Март 2011 г. . – 0,5 п.л.
3. Ткаченко Е.В. Учет затрат на этапе нефтепереработки и транспортировки готовой продукции. Журнал «Экономические науки». Выпуск 2011 8(81), М., 2011. . – 0,65 п.л.

*Прочие работы, опубликованные в изданиях, не включенных в перечень ведущих периодических изданий, рекомендованных ВАК Российской Федерации:*

4. Ткаченко Е.В. Подготовка финансовой отчетности и требования по раскрытию в ней информации в соответствии с МСФО и ОПБУ США. М., ЭКСЛИБРИС-ПРЕСС, 2011 г. – 0,5 п.л.
5. Ткаченко Е.В. Учет и признание выручки. Сравнительный анализ требований и рекомендаций МСФО, ОПБУ США и РСБУ. «Вестник БИСТ (серия экономика)», Башкирский институт социальных технологий, Уфа, 2010 г. – 0,4 п.л.
6. Ткаченко Е.В. Состав, классификация и структура затрат на проведении нефтегазоразведочных и буровых работ. Сборник научных трудов «Гуманитарные и социально-экономические науки в XXI веке», М., ЭКСЛИБРИС-ПРЕСС, 2010 г. – 0,4 п.л.
7. Ткаченко Е.В. Признание выручки в соответствии с МСФО, ОПБУ США и РСБУ сравнительный анализ и основные положения. Сборник научных трудов «Гуманитарные и социально-экономические науки в XXI веке», М., ЭКСЛИБРИС-ПРЕСС, 2010 г. – 0,5 п.л.