

АЛЬТЕРНАТИВНЫЕ ВАРИАНТЫ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ В НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Новоселова Т.Н.

Сургутский государственный университет ХМАО

В работе рассматриваются методы учета расходов с учетом особенностей нефтегазодобывающих предприятий. Дается характеристика каждому методу учета, доказываемая возможность альтернативы, предлагаются наиболее приемлемые варианты учета расходов.

In this work the methods of accounting expenditure, according to some peculiarities of oil and gas-extracting enterprises, are described. The characteristics to each accounting method is given, the possibility of finding alternatives is proved, the most acceptable variants of accounting expenditure are suggested.

Основной целью управления финансовыми операциями является уменьшение расходов и увеличение прибыли предприятия. В связи с этим мы рассмотрим четыре основных альтернативных варианта метода бухгалтерского учета расходов, связанных с вышеуказанной целью, применяемые зарубежными нефтяными компаниями в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Это:

1. Метод полных затрат:
2. Метод результативных затрат:
3. Метод учета по стоимости, определенной при обнаружении запасов:
4. Метод учета по текущей стоимости.

Основные положения каждого из этих четырех методов и варианты каждого из них приводятся далее.

Считается, что учет как по методу полных затрат, так и по методу результативных затрат соответствует общепринятым учетным принципам и в настоящее время оба метода широко используются в различных вариациях. Метод учета по стоимости, определенной при обнаружении запасов и метод учета по текущей стоимости в настоящее время редко применяются нефте- и газодобывающими предприятиями.

Основное различие между методом полных затрат и методом результативных затрат заключается в том, что существуют затраты, которые не могут быть непосредственно отнесены на открытие конкретных запасов нефти и газа. При учете по методу полных затрат указанные затраты переносятся на будущие периоды как общая стоимость запасов нефти и газа; по методу результативных затрат указанные затраты относятся на расходы. Согласно методу полных затрат, затраты на нерезультативное приобретение и разведочную деятельность считаются неизбежными при обнаружении запасов. Указанные затраты возникают в результате того, что многие разведочные работы компании не завершаются непосредственным обнаружением новых запасов. Однако компания ожидает, что доходы от разведочных работ, которые окажутся продуктивными, совместно с доходами от более ранних открытий будут достаточны для покрытия затрат по всей деятельности, как результативной, так и не результативной, и в конечном итоге компания получит прибыль. Таким образом, все затраты, понесенные при добычи нефти и газа, рассматриваются как составная часть затрат на приобретение, обнаружение и подготовку к эксплуатации, независимо от окончательного результата в целом, и включаются в стоимость запасов компании. При этом установление прямой причинно-следственной зависимости между понесенными затратами и конкретными обнаруженными запасами нехарактерно для метода полных затрат. При использовании метода результативных затрат, за исключением затрат на приобретение участков недр, прежде чем затраты будут соотнесены с активами, требуется установление непосредственной связи между понесенными затратами и конкретными обнаруженными запасами; затраты на приобретение и разведку, которые не привели к обнаружению запасов, списываются на расходы.

Несмотря на многообразие вариантов метода результативных затрат, здесь можно выделить два принципиальных подхода. Один из подходов базируется на "области интереса" в качестве центра затрат, потому что предполагается, что запасы нефти и газа в этой «области интереса» представляют актив, стоимость которого определена. При этом подходе все затраты, понесенные в пределах указанного центра затрат, капитализируются; при ликвидации «области интереса» все затраты списываются на расходы; если «область интереса» оказывается

продуктивной, капитализированные затраты амортизируются при добыче запасов. При втором подходе центр затрат не рассматривается в качестве основы для целей капитализации, метод учета определяется характером затрат в момент их возникновения. При таком подходе затраты не относятся на запасы нефти и газа до тех пор, пока последние не извлечены из недр; до момента извлечения запасов при данном подходе участки недр, скважины, оборудование и установки рассматриваются в качестве активов. При одном из вариантов данного подхода все затраты на разведочную деятельность списываются на расходы по мере их возникновения, но впоследствии, если скважина оказывается продуктивной, стоимость разведочной скважины капитализируется путем восстановления. При другом варианте все затраты на разведочную деятельность, за исключением затрат на разведочные скважины, списываются на расходы по мере возникновения; затраты на разведочные скважины капитализируются как «незавершенное строительство» по мере возникновения, которые потом будут списаны на расходы при условии, что скважина окажется непродуктивной.

Существует несколько подвариантов метода полных затрат, один из которых состоит в выборе центра затрат. В соответствии с самой широкой концепцией этого метода все затраты на приобретение, разведку и подготовку к эксплуатации, где и когда бы они ни возникли, капитализируются и пропорционально амортизируются на протяжении периода разработки запасов нефти и газа, принадлежащих компании, независимо от того, где и когда они были открыты, с учетом ограничения, о котором говорилось выше. При данном подходе в качестве центра затрат рассматривается компания. Большинство компаний, использующих метод полных затрат, за центр затрат принимают страну или континент.

Согласно концепции метода полных затрат затраты на приобретение, разведку и подготовку к эксплуатации иногда включаются в общую сумму капитализированных затрат, относимых на центры затрат по мере возникновения; таким образом, если центр затрат является продуктивным, такие затраты могут сразу амортизироваться.

Несмотря на то, что большинство сторонников метода полных затрат утверждает, что ограничение стоимости запасов является главным условием для использования этого метода, предэксплуатационные затраты, возникающие в

центре затрат, где добыча не ведется (например, в странах или на континенте, где компания недавно начала свои первые разведочные работы), иногда капитализируются таким образом, при котором не учитывается ограничение или предельный уровень на основании того допущения, что в будущем будут обнаружены запасы, достаточные для возмещения капитализированных затрат.

Варианты как метода полных затрат, так и метода результативных затрат различаются:

а) по категориям запасов, используемых при расчете амортизации;

б) по тому, предвидятся ли будущие затраты на подготовку к эксплуатации, если капитализированные затраты на приобретение, разведку или подготовку к эксплуатации амортизируются на основе всех запасов с доказанной продуктивностью;

в) по степени агрегирования участков недр для целей амортизации;

г) по основам определения ставок амортизации при совместной добыче нефти и газа;

д) по категориям запасов и методам оценки, используемым для расчета ограничения на капитализированные затраты;

е) по распределению накладных расходов.

Существует несколько подвариантов учета затрат по методу результативных затрат. Основное различие заключается в роли центра затрат – необходим ли центр затрат для целей капитализации или только для расчета амортизации. Например, некоторые сторонники метода результативных затрат выступают за то, чтобы капитализировать все затраты на геологоразведочные работы и, возможно, все затраты на хранение запасов, относящиеся к центру затрат, например к «области интереса»; исходя из того, что любые запасы углеводородов в центре затрат представляют собой актив, на который относятся затраты. Если запасы углеводородов обнаружены в такой «области интереса», то указанные капитализированные затраты переносятся на будущие периоды, как стоимость таких запасов, в противном случае они относятся на расходы. Таким образом, одни сторонники метода результативных затрат, в части принятия решения о капитализации (списании затрат на расходы) опираются на концепцию центра затрат. Другие сторонники метода результативных затрат предпочитают

использовать центр затрат, например, месторождение или арендованный участок недр, только для амортизации. Решение о капитализации (списании) на расходы они принимают исходя из характера затрат. Например, они могут отнести на расходы все затраты на геологоразведочные работы и хранение запасов на основании предположения, что данные затраты не приведут к доходам в будущем, но они будут капитализировать все затраты на аренду на основании того, что приобретается актив (право осуществления разведочной деятельности и извлечения нефти и газа).

Некоторые сторонники метода результативных затрат учитывают как отложенные затраты на разведочное бурение в "незавершенном строительстве" до момента обнаружения запасов, после чего затраты на «сухие» скважины списываются на расходы. Другие сторонники этого метода списывают все затраты по разведочному бурению на расходы по мере их возникновения и затем восстанавливают затраты, относящиеся к обнаруженным запасам.

Существует различие вариантов учета затрат по методу результативных затрат в учете эксплуатационных «сухих» скважин. Некоторые сторонники метода результативных затрат предлагают капитализировать затраты на бурение непродуктивных эксплуатационных скважин исходя из того, что данные затраты были понесены как часть капитальных вложений, необходимых для извлечения запасов, обнаруженных ранее. Некоторые сторонники метода результативных затрат стоят на позиции, что данные затраты необходимо относить на расходы на основании того, что любая «сухая» скважина, разведочная или эксплуатационная, в будущем не принесет никаких доходов. Что касается других затрат на подготовку к эксплуатации, то одни компании капитализируют все затраты, в то время как другие - в основном более мелкие и тщательно контролируемые – применяют практику учета, в соответствии с которой нематериальные затраты на подготовку к эксплуатации относятся на расходы по мере их возникновения.

В ходе исследования зарубежной практики бухгалтерского учета расходов при добыче нефти и газа, мы определили основные черты учета по стоимости, определенной при обнаружении запасов.

Согласно предложенному методу учета по стоимости, определенной при обнаружении запасов углеводородов, запасы отражаются в учете по оценочной

стоимости, определенной при их обнаружении или, в качестве альтернативы, при их добыче. Затраты на приобретение участка недр и другие затраты в период до обнаружения, как правило, учитываются как отложенные и списываются, когда участок, к которому относятся указанные затраты, разведан и запасы на его территории, в случае их обнаружения, оценены. После обнаружения указанная балансовая стоимость запасов не будет подвергаться корректировкам в связи с изменением цен, однако она будет корректироваться при пересмотре расчетных объемов запасов. Стоимость, определенная при обнаружении запасов, будет рассматриваться как выручка от деятельности предприятия по разведке нефти и газа и будет записана как стоимость ("себестоимость") запасов для целей последующего учета. Стоимость, определенная при обнаружении запасов, будет затем амортизирована с покрытием за счет выручки, полученной в результате добычи и реализации углеводородов.

Существуют несколько вариантов метода учета по стоимости, определенной при обнаружении запасов. Если в расчет стоимости включаются только доказанные подготовленные запасы, то, как правило, в учете отражаются все затраты на подготовку к эксплуатации, относящиеся к указанным запасам; любое изменение стоимости, связанное с изменением объема обнаруженных запасов, отражается в учете с одновременным списанием соответствующих затрат. Если в расчет стоимости включаются неподготовленные запасы, необходимо внести поправку на ожидаемые в будущем затраты на подготовку к эксплуатации (обычно путем уменьшения стоимости запасов, находящихся в земле). Когда затраты на подготовку к эксплуатации понесены, то, как правило, предлагается приплюсовать их к балансовой стоимости запасов.

Определение стоимости запасов нефти и газа является решающим как для метода учета по стоимости, определенной при обнаружении, так и для метода учета по текущей стоимости. Кратко им можно дать следующие определения:

1. Текущая стоимость. Текущая стоимость представляет величину денежных средств или их эквивалент, который необходимо будет выплатить при покупке таких же активов в текущий период времени. Под термином "такие же активы" понимаются сходные активы (текущая стоимость воспроизведения или замены в натуральной форме) или активы с эквивалентным объемом добычи (текущая

стоимость замены).

2. Текущая стоимость выбытия при организованной ликвидации. Текущая стоимость выбытия при организованной ликвидации представляет собой чистую величину денежных средств, которую можно получить в текущий момент времени в результате реализации активов при организованной ликвидации (текущую рыночную стоимость при наличии рынка). Стоимость запасов углеводородов, базирующаяся на текущей стоимости выбытия, равна цене, по которой эти запасы могут быть проданы на месте продавцом покупателю на добровольной основе со стороны обоих, которые не имеют каких-либо обязательств в отношении продажи или приобретения и являются достаточно компетентными и осведомленными.

3. Ожидаемая стоимость выбытия в ходе осуществления хозяйственной деятельности. Ожидаемая стоимость выбытия в ходе осуществления хозяйственной деятельности представляет собой недисконтированную величину денежных средств или их эквивалент, в которую можно конвертировать указанные активы в ходе хозяйственной деятельности, за вычетом прямых затрат на саму конвертацию (иногда называется чистой реализационной стоимостью). Стоимость запасов углеводородов, определенная на этой основе, будет равна расчетной величине чистых денежных потоков, относящихся к указанным запасам.

4. Стоимость ожидаемых денежных потоков в текущих ценах. Стоимость ожидаемых денежных потоков в текущих ценах представляет собой стоимость будущего притока денежных средств в текущих ценах, в которые, в ходе осуществления хозяйственной деятельности, ожидается конвертация актива, за вычетом стоимости оттока денежных средств в текущих ценах, необходимых для получения указанного притока. Для определения стоимости в текущих ценах необходима информация о расчетных величинах будущего притока и оттока денежных средств, время ожидаемых денежных потоков и соответствующие ставки дисконтирования.

Существуют большие разногласия по поводу того, какие из этих методов могут быть приемлемы для оценки запасов нефти и газа в момент их обнаружения или в дальнейшем. При применении метода учета по стоимости, определенной

при обнаружении запасов, необходимо принятие решения о том, какие категории запасов будут включены при расчете стоимости.

Некоторые сторонники метода учета по стоимости, определенной при обнаружении запасов, отражают стоимость периодически обнаруживаемых запасов как прибыль от основной деятельности. Другие отделяют стоимость, определенную при обнаружении запасов от доходов от реализации и прибыли, отраженных в отчете о прибылях и убытках. Третьи отражают стоимость, определенную при обнаружении запасов в специальном разделе "нереализованный доход" в части бухгалтерского баланса, относящейся к акционерному капиталу, до момента реализации путем фактической добычи и продажи нефти и газа.

Конечно, метод учета по текущей стоимости может применяться ко всем активам и обязательствам предприятия, а не только к запасам нефти и газа. Большинство сторонников учета запасов нефти и газа по текущей стоимости считает, что эти запасы необходимо оценивать на каждую дату подготовки финансовой отчетности с использованием последней доступной информации. Некоторые сторонники предлагают отражать периодические изменения в стоимости запасов непосредственно в отчете о прибылях и убытках; другие сторонники предлагают отражать изменения стоимости непосредственно в части бухгалтерского баланса, касающейся акционерного капитала, разделяя (или определяя каким-либо иным образом) реализованные и нереализованные суммы. В соответствии с методом учета по текущей стоимости возможно отдельное представление следующей информации по:

- а) увеличению стоимости в результате обнаружения новых запасов;
- б) изменению стоимости в результате корректировки количественных показателей запасов;
- в) наличию доходов и убытков в результате переоценки объемов запасов по состоянию на конец отчетного периода в целях отражения в учете изменений единицы стоимости за отчетный период.

Как и при учете по стоимости, определенной при обнаружении запасов, необходимо определить, какой метод оценки будет применяться и какие категории запасов будут включаться в расчет текущей стоимости.

Предложение разрешить альтернативное применение обоих методов (метода полных затрат и метода результативных затрат), принятых в настоящее время, не получило широкой поддержки. Однако мы пришли к выводу, что различия в методах могут допускаться, только когда существуют значительные различия в условиях функционирования предприятий по добыче нефти и газа. Применение разных методов учета в компаниях с одинаковыми условиями затруднят сопоставление финансовой отчетности, и при этом значительно снижается степень ее полезности для пользователей такой финансовой отчетности.

По-нашему мнению, условия поиска, подготовки к эксплуатации и добычи нефти и газа не зависят от размера компании или от того, продаются ее ценные бумаги на биржевом рынке или нет. Для компаний, занимающихся добычей нефти и газа, в основном характерны одинаковые риски столкнуться с неудачей и возможностями успеха; различие заключается только в величине полученной прибыли. Несмотря на то, что объем или место осуществления деятельности может варьироваться между компаниями, это не должно, по-нашему мнению, влиять на принципы, лежащие в основе отражения в учете активов, определения стоимости этих активов и размера доходов. Например, затраты на «сухие» разведочные скважины и ликвидированные участки недр не должны одними компаниями включаться в стоимость активов, а другими - списываться на убытки. Однако если было бы решено оставить как метод полных затрат, так и метод результативных затрат в качестве альтернативных методов бухгалтерского учета, то вполне возможным была бы ситуация, когда компании, характеризующиеся почти одинаковыми условиями, смогли использовать различные принципы учета при отражении и определении стоимости активов, а также определении размера доходов.

Некоторые ученые высказываются за сохранение альтернативного использования метода полных затрат и метода результативных затрат, ссылаясь на существование других альтернативных вариантов в бухгалтерском учете, например на использовании как метода ЛИФО, так и метода ФИФО при учете запасов. Одинаковый подход к учету одинаковых обстоятельств и различий – к учету различных обстоятельств - вот цель, к которой следует стремиться при разработке методов бухгалтерского учета и отчетности. Кроме этого, в ходе

исследования мы пришли к выводу, что подготовка финансовой отчетности нефтяных и газодобывающих компаний не должна проводиться на основе метода учета по стоимости, определенной при обнаружении запасов, по нескольким причинам. Одна группа причин касается проблем, связанных с точностью определения стоимости запасов в момент их обнаружения.

Эти расчеты, в свою очередь, могут быть основаны на предполагаемых изменениях в правительственном регулировании и ограничениях (как внутри страны, так и за рубежом), технологических изменениях (включая не только технологию, задействованную в добыче нефти и газа, но также технологию транспортировки, переработки и реализации нефтяных и газовых продуктов), а также на внутренних и международных экономических условиях; или на предположении, что действующее законодательство, технология и условия могут оставаться неизменными неопределенно долгое время. Неточности, свойственные этим оценкам и предположениям, делают расчет стоимости запасов весьма субъективным и относительно ненадежным для целей подготовки финансовой отчетности компании, занимающейся добычей нефти и газа.

Согласно общепринятым принципам бухгалтерского учета, применяемым компаниями практически во всех отраслях промышленности, доход обычно признается только после завершения процесса получения выручки или его возможного завершения и только после того, как имела место операция обмена. Процесс получения выручки является основным моментом деятельности, нацеленной на получение прибыли, - покупки, производства, продажи продукта или предоставления услуги, доставки, инкассации и т.д. Операция обмена - это конкретный момент, по окончании которого процесс получения выручки считается успешно завершенным для того, чтобы дать признания дохода в отчетности.

Учет по стоимости, определенной при обнаружении запасов признает доход от разведочной деятельности в момент обнаружения запасов, несмотря на то, что может пройти еще много лет до начала подготовки к эксплуатации, добычи и реализации нефти и газа. То есть процесс получения выручки далек от завершения в том понимании, как это определяется для других отраслей. Обнаружение запасов действительно является основным моментом при поисках и добыче нефти и газа, но между моментами обнаружения запасов и окончательной реализации относящейся к

ним выручки может быть множество непредвиденных обстоятельств. Часто по прошествии многих лет и расходовании значительных средств проводится существенный пересмотр количественных оценок обнаруженных запасов.

Как было указано ранее, обнаружение запасов часто происходит за много лет до их добычи, большие средства расходуются на подготовку к эксплуатации и добычу до того, как запасы будут извлечены из земли. К тому же, если нефть и газ могут в какой-то мере рассматриваться как заменяемые, цены реализации, особенно при существующей внутренней и международной экономической и законодательной ситуации, не являются гарантированными. Поэтому причины, приведенные в поддержку особых принципов отражения в учете выручки по произведенным драгоценным металлам и сельскохозяйственным продуктам с гарантированными ценами, не распространяются на деятельность по добыче нефти и газа.

Аналогично учету по стоимости, определенной при обнаружении запасов, учет по текущей стоимости запасов нефти и газа требует проведения оценки стоимости запасов. В связи с неточностью подобных оценок, данные могут носить субъективный характер и не быть абсолютно надежными в качестве основы для подготовки финансовой отчетности нефте- и газодобывающих предприятий.

Более того, аналогично ситуации с учетом по стоимости, определенной при обнаружении запасов, внедрение учета по текущей стоимости требует пересмотра принципа учета доходов. Необходимо будет принять решение о целесообразности отражения в балансе периодических изменений стоимости не только в разделе акционерного капитала, но и при учете доходов компании, а также о различной трактовке в учете изменений реализованной и нереализованной стоимости. Наш взгляд метод учета по результативным затратам соответствует современной системе учета. В принятой в настоящее время системе финансового учета под активом понимается имущество, от которого в будущем ожидается получение прибыли и учет неденежных активов, как правило, производится по стоимости их приобретения или строительства. Затраты, не имеющие непосредственного отношения к конкретным активам, потенциально формирующим прибыль, как правило, не капитализируются вне зависимости от того, насколько важными

могут быть эти затраты для текущей деятельности предприятия. Если затраты не направлены на актив, участвующий в формировании прибыли, он должен быть списан на расходы или показан как убыток.

Метод результативных затрат соответствует данной системе учета, в то время как метод полных затрат находится с ней в противоречии. По методу полных затрат, даже затраты, которые очевидно не участвуют в формировании будущей прибыли, все же капитализируются как часть стоимости активов, к которым они не имеют прямого отношения.

У предприятий нефтегазовой отрасли, ожидаемые будущие доходы, на получение которых направлена деятельность компании по приобретению, разведке и добыче, в конечном счете, представлены запасами нефти и газа. Однако, за исключением случаев приобретения участков недр, содержащих углеводороды, предприятия не покупают запасы напрямую. Фактически происходит приобретение прав собственности (прав на разработку запасов, которые могут быть обнаружены в будущем), а также приобретение (разработка) систем, способных обеспечить добычу обнаруженных запасов нефти и газа. Затраты, не относящиеся непосредственно к обнаружению запасов нефти и газа или к разработке системы добычи ранее обнаруженных запасов, капитализироваться не должны. Их капитализация вступит в противоречие с принятой в настоящее время системой бухгалтерского учета, основанной на методе оценки активов по первоначальной стоимости.

Современные принципы бухгалтерского учета устанавливают для учитываемых активов определенные разграничительные признаки, определяемые конкретной операцией, в ходе которой приобретен актив, физическими характеристиками, юридическими особенностями данного актива или способом его эксплуатации. Метод полных затрат объединяет все запасы нефти и газа в рамках очень широких центров затрат (по странам или континентам), независимо от расположения данных запасов в центре затрат и от времени их обнаружения, и отражает такое объединение как единый актив. Все затраты на приобретение, разведку и добычу, понесенные в данном центре затрат, считаются затратами на данный объединенный актив, даже если затраты относятся к деятельности по приобретению, разведке и разработке запасов, не принесшей результата.

В то же время метод результативных затрат, пользуясь такими разграничительными признаками, ведет отдельный учет конкретных активов. В рамках этого метода применяется подход по "областям интереса", в соответствии с которым индивидуальными объектами учета (активами) признаются запасы нефти и газа, расположенные в отдельных "областях интереса". При использовании альтернативного метода результативных затрат, который не предполагает использования центров затрат для принятия решений о капитализации или отнесении затрат на расходы, учет активов ведется по отдельным участкам недр или группам геологически связанных между собой участков недр или скважин, а также оборудованию и установкам. В обоих случаях на учитываемые активы накладываются определенные "ограничения". Капитализируются только затраты на разведку и добычу, которые непосредственно относятся к конкретным запасам нефти и газа; затраты, не имеющие непосредственного отношения к конкретным запасам, списываются на расходы. Метод результативных затрат не противоречит традиционному принципу учета активов по первоначальной стоимости.

В соответствии с методом результативных затрат, определенные виды затрат могут капитализироваться как "незавершенное строительство" до получения дальнейшей информации о вероятности будущих доходов; как только появляется дополнительная информация и определенность относительно наличия или отсутствия возможности получения доходов в будущем, затраты должны быть либо переклассифицированы в амортизируемый актив, либо списаны на расходы.

Таким образом изучение особенностей формирования расходов, методов их учета в современных условиях функционирования нефтегазодобывающей отрасли, а также их влияния на осуществление финансовых операций дают основания предполагать, что от выбора метода учета, организации учета расходов во многом зависит объем получаемой прибыли, а также эффективность кругооборота денежных средств.

Литература

1. Безруких П.С., Катаев А.Н., Комиссаров И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности (вопросы теории, методологии и организации).- М.: Финансы и статистика. 1989.
2. Блейк Д., Амант О. Европейский бухгалтерский учет.-М.: Информационный издательский дом «Филинь». 1997.
3. Дымова И.А. Бухгалтерская отчетность и принципы её составления в соответствии с международными стандартами. М.: Современная экономика и право, 2001.