

Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы

Проблемы бухгалтерского учета в нефтедобывающей отрасли

Рюмин Александр Владимирович

Финансовый университет, Москва, Россия

E-mail: woopytek@gmail.com

«Экономика Российской Федерации в настоящее время очень сильно зависит от тенденций, происходящих нефтегазовой отрасли. Так, например, последние изменения в мировой политике и экономике показали серьезную уязвимость России в условиях снижения спроса на основной продукт ее экспорта - углеводородный ресурс. Также, заявления представителей крупнейших нефтяных компаний о необходимости использования средств ФНБ на поддержку их инвестиционных проектов и покрытия текущих обязательств вызывают широкие дискуссии и жаркие споры, поскольку, с одной стороны, не поддерживать столь крупные компании нельзя, а с другой, поддержка может вылиться в серьезные проблемы в дальнейшем.

Таким образом, нефтяная отрасль на сегодняшний день является ключевой для экономики России, а как следствие, необходимо детально прорабатывать вопросы бухгалтерского учета, чтобы он всегда соответствовал актуальным проблемам отрасли.

В силу специфики организаций нефтяной отрасли, особенно яркими являются проблемы определения затрат таких предприятий, например, на разведку, непосредственно добычу, транспортировку и так далее. Беря во внимание особенности организационно-правовых форм организаций, можно выделить также проблемы определения затрат отдельных структурных подразделений компаний. Замечу, что на сегодняшний день большинство крупных игроков на рынке существуют в форме вертикально интегрированных нефтяных компаний (ВИНК).

Всего можно выделить три основные формы:

1. Непосредственное подчинение отдельных единиц всему объединению.
2. Неполное элементов одному центру; элементы включаются в состав центра (или объединения) как юридически независимые предприятия. Осуществляют экономические взаимодействия с «центром» на основе рыночных, договорных взаимоотношений
3. Относительно независимые организации включаются в САП, а значит, создают нефтяные продукты, на основе рыночных отношений.

Как видно, в первом варианте образование себестоимости продукции осуществляется за счет складывания издержек всех структурных подразделений. Оставшиеся варианты допускают тот факт, что фактическая себестоимость определяется методом складывания затрат тех отделений, которые занимаются выпуском финальной продукции, со стоимостью работ, услуг и продукции оставшихся структурных подразделений предприятия.

В границах таких отношений между предприятиями, входящими в холдинг, всплывает необходимость исчислить доход для всех подчиненных предприятий, принимающих участие в процессе создании продуктов нефтяной отрасли (вне зависимости от наличия или отсутствия факта выполнения ими услуг и работ для других заказчиков). Отсюда, процесс использования продукции и потребление услуг тем элементом, что замыкает (или заканчивает) процессы нефтедобычи и переработки, оценивается в совокупности его затрат по трансфертным ценам.

Важным моментом является и заработная плата работников. Существует необходимость применения множества методов и подходов к формулированию затрат подразделе-

ний, входящих в холдинг.

Вторым ключевым моментом является определение дохода структурных подразделений. Согласно международному опыту, основным принципом, на котором базируется бухгалтерский учет доходов компаний, осуществляющих свою экономическую деятельность в НО, то есть в области нефтедобычи и нефтепереработки, является отражение доходов в условиях жесткой фиксации цены, после окончания сделки. Некоторые профессионалы считают, что данный принцип полностью и без изменений может использоваться в нефтяной отрасли, остальные отвергают такую позицию и говорят, что такой подход неприменим абсолютно, ведь главными активами любой нефтегазовой компании являются природные ресурсы. В это же время, их стоимость прямо не отражается в бухгалтерском балансе. Так, информация об открытом месторождении отражается в отчете о доходах только начиная с момента эксплуатации, в то время как образование стоимости происходит ровно с открытия.

Отсюда возникает вопрос о том, какой является настоящая стоимость данного актива, который приносит доход уже сейчас. Данный вопрос, пожалуй, является первым и наиболее логичным вопросом, которым задается бухгалтер, ибо в момент открытия обычно возникают разные мнения и суждения об объеме источника, о составе и о возможной продолжительности его возможного использования, которые определяются субъективной оценкой специалистов, осуществляющих открытие, а также за счет ограничений в информации, доступной о месторождении, поскольку нередко реальный объем месторождения пересматривается в рамках некоторого периода эксплуатации.

Согласно МСФО определяется необходимость соответствия доходов и связанных с ними расходов. С точки зрения бухгалтера, это основная проблема, установление прямой связи между затратами, произведенными на поиск и разведывание и доходами, получаемыми компанией зачастую невозможно. Теперь вернемся к проблеме дохода в структурных подразделениях. Так, определяя доход данного подразделения нефтяной компании традиционно используют показатель объема, произведенных подразделением, работ, услуг и продукции, а под материальными затратами понимается интегральная сумма материалов, услуг и продуктов, потребленных им. Продуктов, полученных им «со стороны» или же произведенных внутри холдинга. В то же время, для определения дохода всей компании целиком используют показатель выручки от производства работ, услуг и продукции покупателям, внешним по отношению к холдингу. Весьма ясно, что баланс сумм дохода как всего объединения, так и подразделения в целом достигается лишь тогда, когда материальными и приравненными к ним затратами определяют соответствующие "чистые" затраты, нереализованную прибыль. Такой подход, характеризующийся исключением возможности повторного счета, может быть использован для характеристики формирования себестоимости в нефтяных компаниях, использующих рыночную модель расчета, базирующуюся на трансфертном распределении прибыли. Определенные особенности, конечно, не могут полностью отражать всю совокупность условий, оказывающих влияние на процесс формирования себестоимости продукции в нефтяных компаниях. В то же время, они позволяют наметить главные пути и направления учета затрат и анализа себестоимости в холдингах.

Также необходимо отметить, что в рамках системы GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) активы, обретающие отражение в балансовом отчете, обязательно включают капитализированную первоначальную цену.

По этой причине, прибыль рассчитывается постепенно, с учетом активности разработки месторождения, а не непосредственно в момент проведения поисково-разведочных

работ или в рамках оценки запасов. Не стоит забывать и о том, что в традициях общемирового опыта для нефтегазовой отрасли были созданы две системы учета-расходов разведочных и поисковых работ, которые основаны на принципах учета полных затрат (full costs accounting, FCA или просто FC) и учета по открытым запасам (successful efforts accounting, SEA или просто SE). Доходы зачастую признают непосредственно на дату продажи добытого сырья. Главные, или наиболее ценные, активы нефтяной компании, каковыми, например, можно назвать непосредственно резервы (запасы) нефти и газа, системой бухгалтерского учета не фиксируются.

Вернемся от GAAP к тому факту, что в рамках современных условий при рассмотрении вертикально интегрированных нефтяных компаний, то есть цельных экономических образований, интегрирующие независимые организации, вышеприведенная особенность приводит к искажению реальной структуры себестоимости нефтепродуктов - к искусственному завышению ее материалоемкости и, соответственно, к занижению трудоемкости и фондоемкости.

По этой причине, некоторые специалисты предлагают в пункте "Материальные затраты" отражать топливо, сырье, материалы и другие аналогичные ресурсы, приобретаемые только у компаний, внешних по отношению к холдингу.

Отсюда, можно выделить следующую структуру материальных затрат для ВИНК (вертикально интегрированных нефтяных компаний):

1. Материалы, приобретенные у поставщиков, внешних по отношению к холдингу
2. Плата за пользование недрами
3. Затраты, производимые на оплату труда
4. Отчисления на соц. потребности
5. Амортизация ОФ
6. Капитализированных затрат
7. Прочие затраты.

Впрочем, всегда следует понимать, что добывающие отрасли являются объектом внимания многих транснациональных корпораций и потенциальных инвесторов из многих стран мира. По этой причине, выделяются довольно острые проблемы.

Выделяют следующие проблемы:

1. Определение объема затрат, связанных с поиском, приобретением и разработкой месторождений полезных ископаемых;
2. Пути амортизации затрат
3. Порядок, в котором ценность месторождения определяет учет
4. Непосредственно оценка запасов

Тем не менее, на сегодняшний день существуют несоответствия в правилах и стандартах учета в разных странах.

Значительное число компаний открывает данные об установленном ими объеме запасов и даже их примерной рыночной стоимости. В то же время многие используют в бухгалтерском учете первоначальную, а не-рыночную стоимость. Основные отличия обнаруживаются в методах учета по себестоимости успешных работ и в методе учета по полной себестоимости.

В границах учета по себестоимости успешных работ (используемого абсолютным большинством значительных по объемам деятельности компаний, рядом малых НК, организациями, занятыми в горной промышленности) капитализируются только те затраты, что прямо связаны с открытием новых месторождений. В то же время, затраты, не приведшие к открытию запасов, списываются на расходы отчетного периода.

Напротив, в учете полной себестоимости абсолютно все существующие и учтенные издержки, прямо связанные с разработкой или поиском, а также покупкой месторождений капитализируются в составе себестоимости открытых запасов, без учета того факта, что существовали затраты, которые и не принесли позднее выгод, а значит и дохода.

Таким образом, можно сделать вывод, что проблем и особенностей ведения бухгалтерского в нефтяной отрасли огромное множество, но основными являются те, что связаны с определениями доходов и расходов как для всей компании в целом, так и для ее структурных подразделений, если речь идет о холдинге.

Поэтому для России, как для нефтяной державы, зависимой от успеха или неуспеха крупных игроков на рынке нефти и газа, предельно важно прорабатывать и применять только актуальные и эффективные методы бухгалтерского учета в нефтяных отраслях.

Источники и литература

- 1) Абашина А.М. Бухгалтерский учет на производстве
- 2) Бройде И.М. Финансы нефтяной и газовой промышленности
- 3) "Международный бухгалтерский учет 2008, N 11 "ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КОМПАНИЙ НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ@"