

У

На правах рукописи

ББК: 65.053.9 (2Р)

В 17

**ВАНЮШИН АНДРЕЙ ПАВЛОВИЧ**

**ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ И  
АУДИТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2004

Работа выполнена на кафедре «Экономический анализ и аудит» Финансовой академии при  
Правительстве Российской Федерации

Научный руководитель: - кандидат экономических наук, профессор  
**Кулинина Галина Васильевна**

Официальные оппоненты: - доктор экономических наук, заслуженный  
деятель науки РФ, профессор  
**Петрова Валентина Ивановна,**  
- кандидат экономических наук  
**Цангелсв Александр Семенович**

Ведущая организация: Государственный университет управления

Защита состоится 27 мая 2004 г. в 10.00 часов на заседании диссертационного совета  
Д 505.001.03 Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации по адресу:  
125468, г. Москва, Ленинградский проспект, д.55, аудитория 338.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Финансовой академии при  
Правительстве Российской Федерации

Автореферат разослан «15» апреля 2004 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат экономических наук, профессор

 Т.В. Воропаева

2007-4  
13809

2484990

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

*Актуальность темы исследования.* Запасы нефти, сосредоточенные на территории России, делают нашу страну одним из важнейших экспортеров «черного золота». В 2002 году Россия занимала третье место в мире по производству нефти, уступая лишь Саудовской Аравии и США. Валютные доходы от продажи энергоносителей составили в 2002 году 54% поступлений страны от экспорта, основная доля этих поступлений – от продажи нефти.

Экспортно – ориентированный характер нефтяной отрасли, постоянная потребность в инвестициях и ее потенциальная инвестиционная привлекательность являются объективными факторами необходимости составления отчетности нефтяными компаниями не только в соответствии с правилами и принципами российского бухгалтерского учета, но и в соответствии с международными стандартами.

Необходимо отметить рост актуальности составления и публикации отчетности нефтяных компаний, подготовленной по международным стандартам, в связи с развитием фондового рынка в России, так как такая отчетность является одним из наиболее ценных источников информации для инвестора. Отчетность, которая в настоящее время публикуется отдельными нефтяными компаниями, такими как «ЛУКОЙЛ», «ЮКОС», «Сибнефть» и некоторыми другими, в нашей стране носит исключительно ознакомительный характер и не обязательна для публикации, что значительно снижает ее информационную ценность и лишает пользователей возможности полноценного сравнения различных компаний друг с другом. Однако, многие российские нефтяные компании в настоящее время приходят к пониманию необходимости применения на практике современных стандартов корпоративного управления, частью которых является предоставление инвесторам надлежащей информации, включающей, как основной компонент, финансовую отчетность, подготовленную по международным стандартам.

Отчетность, подготовленная по международным стандартам, становится основой управления бизнесом. Ее анализ позволяет переосмыслить организационные, поведенческие и процедурные аспекты деятельности компаний, а также ускорить использование международных стандартов в управленческих процессах. До сих пор отчетность, подготовленная по международным стандартам, остается документом, непонятным для большинства российских менеджеров. Важно также упомянуть

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТАМИ  
НАЦИОНАЛЬНАЯ  
3.17

увеличение расходов на ведение параллельных форм учета и отчетности в период, когда система подготовки нефтяными компаниями отчетности по международным стандартам находится в стадии формирования.

Увеличивается интеграция российской нефтяной промышленности в мировую экономику. По мере стабилизации экономической ситуации в России крупнейшие мировые нефтяные компании проявляют все большую заинтересованность в приобретении отечественных нефтегазовых активов и участию в разработке новых проектов. Как наиболее крупную сделку, состоявшуюся в нефтяной отрасли в 2003 г., стоит отметить создание компании «ТНК-ВР», 50% которой принадлежит международной компании «ВР». Приход мировых нефтяных гигантов в российскую нефтяную отрасль представляется закономерным и будет сопровождаться повсеместным внедрением международных стандартов финансового учета и аудита.

Между тем известно, что стандарты учета и отчетности, а также стандарты аудита, содержат лишь основополагающие концепции и правила. Методические рекомендации по учету и порядку составления отчетности, интерпретация положений по бухгалтерскому учету, научные исследования проводятся главным образом в отношении российских стандартов.

В отчетности нефтяных компаний, подготовленной в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета, как правило, в показатели отчетности материнской компании не включаются показатели всех дочерних и зависимых компаний, то есть российская бухгалтерская отчетность не является, по сути, консолидированной. Кроме того, в отчетности, подготовленной в соответствии с российскими стандартами, острейшим образом стоит проблема раскрытия информации. Все эти факторы делают отчетность, подготовленную в соответствии с российскими стандартами, недостаточной для конечного пользователя. Выходом из этой проблемы является переход на составление и аудит отчетности по международным стандартам.

Для российских нефтяных компаний, составляющих отчетность по международным стандартам, существует потребность в научных исследованиях и практических методиках в части применения МСФО и ОПБУ США в России. Особую сложность для российских компаний представляет применение отраслевых стандартов, в частности, специальных стандартов, раскрывающих особенности учета и составления отчетности в нефтегазовой отрасли. Необходимо подчеркнуть, что в настоящее время

отмечается также недостаточное количество квалифицированного персонала как среди сотрудников нефтяных компаний, так и среди аудиторов.

Отмеченное обуславливает актуальность теоретических исследований в области подготовки отчетности нефтяных компаний и её аудита по международным стандартам и разработку практических методик, применяемых при подготовке такой отчетности, что будет способствовать совершенствованию учета и аудита в нашей стране, облегчению процесса составления отчетности и уменьшению его стоимости.

*Разработанность темы.* Большой вклад в исследование теоретических проблем и практики применения международных стандартов отчетности – МСФО и ОПБУ США – внесли отечественные авторы: Н.Д. Врублевский, Л.И. Горбатова, П.И. Кампшанов, В.В. Качалин, М.В. Мельник, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, О.В. Рожнова, О.В. Соловьева, В.А. Терехова, С.М. Шапигузов, Т.В. Шишкова, Л.З. Шнейдман и другие.

Глубокое рассмотрение исследуемых в работе проблем подготовки и аудита консолидированной финансовой отчетности содержится в трудах зарубежных авторов: Аренс А., Лоббек Д., Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г., Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. (в переводе), а также Джетер С., Чени К., О'Рэйли В., МакДонел В., Уиноград П., Герсон Д., Жданики Х., Дженнингс Д., Фэйтен Д., Брок Х. (на английском языке).

В работе была использована учебная литература по программам получения сертификатов профессионального аудитора в Великобритании («АССА») и США («СРА»), специальные методические издания международных аудиторских компаний «большой четверки» – «ПрайсвоотерхаусКуперс» и «Эрнст энд Янг».

В процессе работы над диссертацией изучены международные стандарты учета, составления финансовой отчетности и аудита, общепринятые принципы бухгалтерского учета США, а также российские стандарты бухгалтерского учета и аудита, относящиеся к рассматриваемым в работе проблемам учета и составления консолидированной финансовой отчетности нефтяной компании.

В то же время многие актуальные вопросы подготовки и аудита консолидированной финансовой отчетности нефтяной компании по международным стандартам до сих пор исследованы недостаточно. Это касается, прежде всего, практических аспектов подготовки отчетности с учетом российской специфики: принципов классификации затрат, формирования активов и обязательства, оценки долгосрочных активов и процедуры признания обесценения их стоимости. Ограничены

научные исследования в области трансформации отчетности российских нефтяных компаний при подготовке отчетности по международным стандартам, отсутствуют практические методики консолидации отчетности.

*Цель исследования* заключается в разработке методики и совершенствования методов подготовки и аудита консолидированной финансовой отчетности нефтяных компаний, подготовленной по международным стандартам.

В соответствии с избранной целью в диссертации были поставлены и решены следующие задачи:

1. Провести сравнительный анализ содержания и требований международных стандартов учета и составления отчетности нефтяными компаниями (МСФО) и общепринятых принципов бухгалтерского учета США (ОПБУ США).

2. Обосновать на основе анализа состава и структуры затрат нефтяных компаний на разведку и добычу нефти и газа принципы классификации затрат в учете и отчетности в зависимости от специфики отрасли. Разработать рекомендации для сотрудников нефтяных компаний и аудиторов по совершенствованию учета и классификации затрат.

3. Выявить особенности методов амортизации капитализированных затрат (основных средств), определить наиболее объективные методы амортизации и порядок их применения, выявить особенности создания резерва на свертывание производства и разработать методику расчета данного резерва.

4. Предложить порядок создания резерва под обесценение долгосрочных активов и разработать методику расчета данного резерва, учитывая принципы ОПБУ США.

5. Сформулировать структуру примечания к финансовой отчетности российских нефтяных компаний, содержащего дополнительную информацию о добыче нефти и газа, подобно информации, раскрываемой зарубежными нефтяными компаниями.

6. Раскрыть процедуры трансформации отчетности с учетом особенностей нефтяных компаний, сформировать методику трансформации основных средств нефтяной компании, предложить рекомендации аудиторам по проверке трансформации отчетности.

7. Обобщить применяемые методы консолидации финансовой отчетности, провести сравнительный анализ влияния применяемых методов на показатели консолидированной отчетности, в том числе методы учета доли меньшинства и

отложенного налога на прибыль в консолидированной отчетности нефтяной компании. Усовершенствовать методiku консолидации в зависимости от доли владения материнской компании и других факторов. Предложить рекомендации аудиторам по проверке консолидации отчетности.

**Предметом исследования** является методология формирования и аудита финансовой отчетности по международным стандартам.

**Объектом исследования** послужила деятельность крупнейших российских нефтяных компаний и международных аудиторских фирм «большой четверки» по проблемам подготовки консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами, и ее аудита.

**Методика и методология исследования.** В ходе исследования использовался системный подход к изучению поставленных проблем, применялись методы анализа и синтеза, дедукции и индукции, а также такие приемы исследования, как наблюдение, группировка, детализация и сравнение.

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

Работа выполнена в рамках пункта 1.10 «Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», а также пункта 1.11 «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран» специальности раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

**Научная новизна исследования** заключается в разработке теоретического и методологического аппарата подготовки и аудита консолидированной финансовой отчетности нефтяных компаний по международным стандартам с учетом их адаптации к особенностям функционирования российских нефтяных компаний в современных условиях.

Научную новизну содержат следующие положения диссертации:

- ✓ предложена классификация затрат нефтяной компании с учетом требований международных стандартов, в частности, метода результативных затрат в ОПБУ США, обоснованы рекомендации по совершенствованию подходов к классификации затрат на капитализируемые и текущие, методов формирования, оценки и амортизации капитализированных затрат;
- ✓ обоснован метод расчета и отражения в отчетности нефтяной компании резерва на свертывание производства;
- ✓ выбран метод расчета и отражения в отчетности нефтяной компании резерва под обесценение долгосрочных активов;
- ✓ разработана методика трансформации отчетности нефтяных компаний применительно к особенностям процесса пересчета и переоценки статей отчетности, особое внимание уделено процессу пересчета стоимости основных средств и проверке его правильности;
- ✓ определены наиболее приемлемые в современных условиях методы консолидации отчетности нефтяных компаний и предложены методы их проверки при аудите консолидированной отчетности;
- ✓ сформирована методика расчета отложенного налога на прибыль на основе налоговой стоимости при подготовке консолидированной отчетности нефтяной компании.

*Практическая значимость исследования* определяется возможностью использования предложенной методики консолидации отчетности, а также рекомендаций по конвертации отчетности и совершенствованию учета важнейших показателей отчетности в практической деятельности нефтяных компаний и аудиторов.

В частности, самостоятельную практическую значимость имеют:

- ✓ методика консолидации отчетности нефтяной компании, учитывающая особенности учета доли меньшинства и отложенного налога на прибыль, разработанная на основе анализа общих принципов консолидации, предусмотренных международными стандартами, и их адаптации к особенностям исследуемой отрасли, а также личного опыта работы автора по составлению и аудиту финансовой отчетности предприятий нефтяной отрасли в России;



- ✓ методика трансформации отчетности нефтяных компаний, составленной по РСБУ, в отчетность по ОПБУ США, и методы аудита процесса её конвертации, в т.ч. аналитические тесты;
- ✓ практические рекомендации по расчету и аудиту резервов на свертывание производства, под обесценение долгосрочных активов, по расчету и аудиту амортизации капитализированных затрат.

*Апробация результатов исследования.* Методики конвертации и подготовки консолидированной финансовой отчетности, предложенные в диссертации, внедрены и используются в практике работы Консультационной службы по топливно-энергетическим и горнодобывающим отраслям аудиторской фирмы «ПрайсвотерхаусКуперс», а также в деятельности департаментов финансовой отчетности компаний «ЮКОС», «ТНК-ВР» и других российских нефтяных компаний и аудиторских фирм «большой четверки».

Положения диссертации используются при чтении лекций по курсам «Международные стандарты отчетности» и «Международные стандарты аудита» в Финансовой академии при Правительстве РФ.

*Публикации.* Основные результаты исследования опубликованы в двух работах общим объемом 1,5 п.л., все работы – авторские.

*Структура диссертации.* Особенности изучаемых проблем, цели и задачи исследования определили структуру диссертационной работы, которая состоит из введения, двух глав и заключения. Работа содержит таблицы, схемы, список использованной литературы и приложения.

Во введении раскрывается актуальность выбранной темы исследования, определяются его цели и задачи, сформулированы научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе «Исследование важнейших особенностей учета и составления отчетности нефтяной компании по международным стандартам» рассматриваются международные стандарты, регулирующие особенности ведения учета и составления отчетности нефтяной компании, методы учета затрат в нефтяных компаниях, составляющих отчетность в соответствии с ОПБУ США, особенности формирования и классификации затрат при ведении учета методом результативных затрат, особенности начисления амортизации основных средств, порядок формирования резервов на свертывание производства и под обесценение долгосрочных активов, особенности

трансформации отчетности нефтяной компании, подготовленной по российским стандартам бухгалтерского учета, в отчетность, подготовленную в соответствии с международными стандартами, включая особенности трансформации основных средств и рекомендации аудиторам по проверке трансформации отчетности, а также обосновывается необходимость подготовки и состав примечания, содержащего дополнительную информацию о добыче нефти и газа, которая может включаться в финансовую отчетность нефтяной компании.

Во второй главе «Особенности подготовки и аудита консолидированной финансовой отчетности нефтяной компании» определяются методологические основы подготовки консолидированной финансовой отчетности с учетом особенностей нефтяной компании, включая отдельное рассмотрение проблем, связанных с учетом в консолидированной отчетности нефтяной компании доли меньшинства и отложенного налога на прибыль, а также предлагаются практические методики консолидации отчетности нефтяной компании.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения, полученные в результате диссертационного исследования.

## 2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Исследование посвящено решению четырех групп проблем.

Первая группа проблем связана с особенностями учета, определяемыми международными стандартами, и оценкой возможности их реализации в российских нефтяных компаниях.

В работе часто употребляется термин «международные стандарты». Как известно, наиболее часто применяемыми в международной практике являются (1) непосредственно Международные стандарты финансовой отчетности (далее – «МСФО»), а также (2) Общепринятые принципы бухгалтерского учета США (далее – «ОПБУ США»). Основные требования этих стандартов во многом совпадают, поэтому термин «международные стандарты» часто используется обобщенно, что делается с целью показать отличие международных стандартов от российских стандартов бухгалтерского учета. В данной работе термин «международные стандарты» также используется в

обобщающем смысле, при этом в каждом отдельном случае приводятся ссылки на конкретно применимые стандарты.

Большинство крупных российских нефтяных компаний сделало выбор между МСФО и ОПБУ США в пользу подготовки отчетности в соответствии с ОПБУ США, что связано с наличием в ОПБУ США отраслевых стандартов, регулирующих учет в нефтяных компаниях, а также с ориентацией многих российских нефтяных компаний на рынок капитала США. Поэтому проблемы финансового учета в нефтяной компании рассматриваются на примере компании, ведущей учет и составляющей отчетность в соответствии с ОПБУ США.

Финансовый учет в нефтяных компаниях в соответствии ОПБУ США учитывает большое количество отраслевых особенностей. Применение международных стандартов должно опираться на тщательный учет технико-экономических особенностей нефтяной отрасли, оказывающих влияние на организацию и методологию учета и формирование важнейших показателей отчетности. Так, в связи с высокой фондоемкостью в структуре активов нефтяных компаний преобладают долгосрочные активы, в частности, основные средства. Например, у компании «ЛУКОЙЛ» в отчетности, составленной в соответствии с ОПБУ США, остаточная стоимость основных фондов на 31 декабря 2002 года составляла 61% к итогу активов, доля амортизации по отношению к чистой прибыли – 45%. У компании «ЮКОС» аналогичные показатели составляли 42% и 15%, соответственно, а у компании «Сибнефть» – 51% и 35%.

В работе исследованы следующие важнейшие базовые понятия, лежащие в основе финансового учета в нефтяных компаниях: запасы нефти и газа – доказанные, разработанные, возможные и вероятные запасы; истощение запасов; виды скважин – эксплуатационная и разведочная; статус скважины – результативная, нерезультативная, в процессе оценки; виды затрат, относящихся к деятельности по добыче нефти и газа – затраты на приобретение, разведку и разработку запасов, текущие затраты на добычу нефти; обоснована важность правильной классификации запасов и затрат как предпосылки подготовки достоверной отчетности. В работе отмечено наличие нескольких методов учета затрат, относящихся к добыче нефти и газа, и изучены особенности учета метода результативных затрат, так как именно этот метод используется всеми крупными нефтяными компаниями в России, составляющими отчетность по ОПБУ США. Особенности этого метода обобщены и представлены на рис. 1.

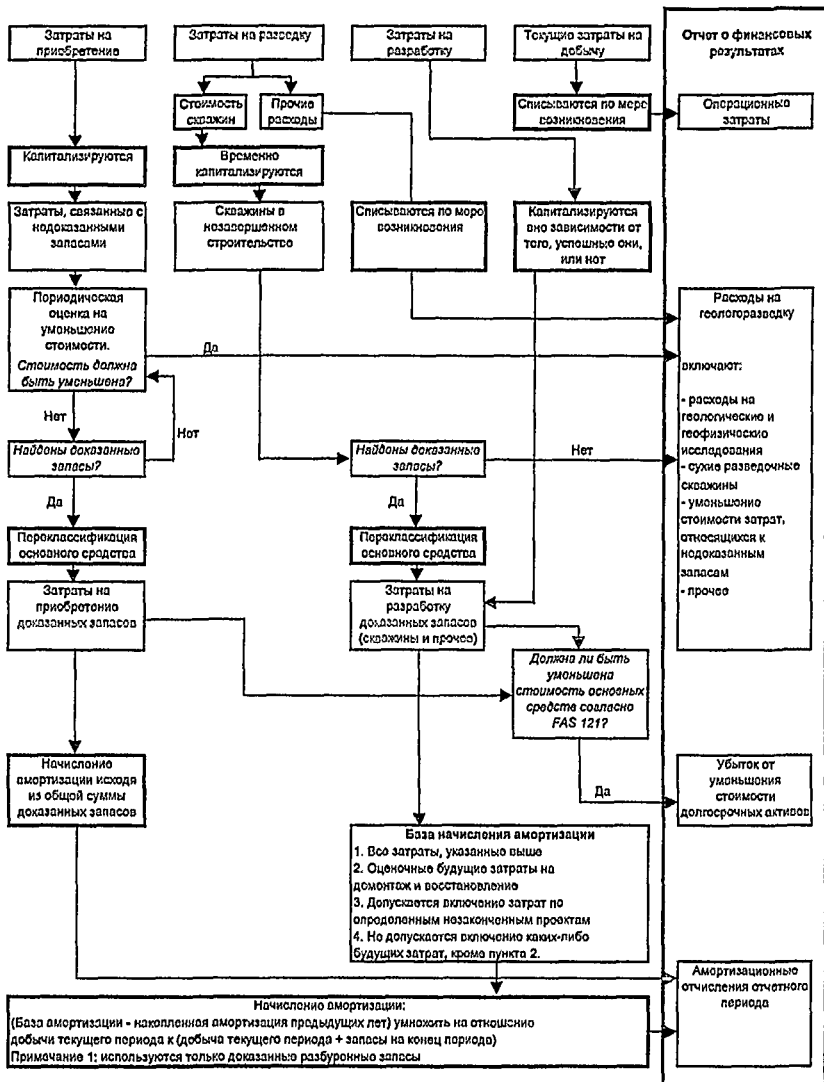


Рис. 1. Метод успешных (результативных) затрат на разработку участков нефти и газа.

В работе обоснованы критерии отражения в отчетности капитализированных и текущих затрат нефтяных компаний, ведущих учет по методу результативных затрат, даны рекомендации аудиторам по проверке правильности классификации затрат:

Затраты на приобретение, относящиеся к получению права на разведку и добычу нефти и газа, первоначально капитализируются как стоимость приобретения недоказанных запасов. Если получены разумные доказательства того, что оценка этих запасов дала положительные результаты наличия запасов, они должны перейти в категорию доказанных запасов. При получении доказательств об отсутствии запасов такие затраты должны быть списаны на расходы на геологоразведку, то есть не подлежат капитализации. Стоимость недоказанных запасов подлежит ежегодному пересмотру на предмет ее возможного обесценения.

Затраты на разведку месторождений, кроме стоимости разведочных скважин, должны быть отнесены на расходы в момент их возникновения. Стоимость разведочных скважин капитализируется до момента определения результатов бурения. Если разведочная скважина оказывается результативной, то есть обнаружила промышленные запасы нефти, то стоимость такой скважины включается в состав основных средств и амортизируется, в противном случае, если скважина оказывается нерезультативной, то ее стоимость списывается на расходы на геологоразведку.

Стоимость эксплуатационных скважин капитализируется вне зависимости от результатов бурения, так как считается, что эксплуатационные скважины крайне редко оказываются нерезультативными.

При проверке капитального строительства нефтяной компании аудитор должен проверить правильность формирования и распределения затрат по видам скважин, так как вид скважины и цель ее бурения являются признаками деления затрат на капитальные и текущие.

При проверке текущих затрат на добычу нефти следует убедиться, что в финансовой отчетности затраты, связанные с интенсификацией добычи нефти (например, гидроразрыв пласта, перевод скважин на механизированную добычу и т.п.), в отличие от правил учета по российским стандартам относятся не на текущие затраты, а капитализируются в составе основных средств.

Важную роль в снижении риска искажения отчетности в части затрат на разведку и разработку запасов нефти и газа играет система авторизации затрат как элемент надлежащей системы внутреннего контроля.

В работе исследованы особенности амортизации капитализированных затрат в нефтяной отрасли в соответствии с международными стандартами, а также обоснованы рекомендации как составителям отчетности, так и аудиторам, а именно:

Начисление амортизации основных средств по применяемому нефтяными компаниями потонному методу (пропорционально истощению запасов) предполагает использование суммы запасов углеводородного сырья, являющихся базой расчета коэффициента истощения.

Существуют различные методики оценки запасов. Из-за применения на практике различных методов оценки запасов до сих пор нет точной и достоверной цифры, показывающей реальные запасы нефти в России. Принятая в России классификация запасов позволяла зачастую записывать в актив те месторождения, добыча на которых является экономически неоправданной. Финансовая отчетность, подготовленная с учетом требований Комиссии по ценным бумагам и биржам США, должна быть составлена с учетом особенностей оценки запасов, утвержденных Комиссией в 1978 г. Данная методика во многом, но не полностью, соответствует другой широко применяемой на практике методике, утвержденной Обществом инженеров-нефтяников в 1997 г.

На практике расчет амортизации проводят не по отдельным объектам основных средств, а объединяют основные средства в группы по принципу их соответствия одному геологическому формированию. Аудитору необходимо убедиться в том, что группировка объектов осуществлена корректно, при этом наиболее объективной является группировка основных средств по месторождениям.

В работе изучены различные методы расчета амортизации при пересмотре оценки запасов нефти и газа в течение года. После сравнения различных методик автором выбирается та, которая лучше подходит к применению компаниями, подготавливающими квартальную финансовую отчетность. Приводится рекомендация аудитору о необходимости убедиться, что выбранная учетная политика по начислению амортизации применяется компанией последовательно.

В работе отмечается, что составление и аудит отчетности по международным стандартам невозможны только на основании информации, используемой при составлении отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета. В частности,

при проведении проверки аудитору необходимо запросить данные и подготовить рабочие документы о движении нефти за период в натуральном выражении и в разрезе месторождений.

Изучена методика формирования резерва на свертывание производства, начисление которого является важной отраслевой особенностью финансового учета в нефтяной компании. Нефтяные компании отражают этот резерв в составе прочих долгосрочных обязательств. В работе рассмотрены особенности учета данного резерва различными методами, а именно в соответствии с требованиями стандарта FAS 19, применявшегося до 2003 года, и стандарта FAS 143, действующего в настоящее время.

Выявлены факторы искажения отчетности при начислении амортизации. Основные из них: оценка запасов нефти и газа в количественном выражении, классификация амортизируемых объектов по однородным группам, наличие в месторождении одновременно запасов нефти и газа, пересмотр запасов нефти и газа в течение года, применение некорректных формул расчета амортизации.

В работе исследован подход к определению суммы возможного обесценения долгосрочных активов, установленный в ОПБУ США, в частности, основных средств, а также порядок отражения убытка от обесценения в финансовой отчетности. Отдельно изучены особенности расчета обесценения активов, относящихся к доказанным и недоказанным запасам. Рекомендованы процедуры проверки аудитором достоверности расчетов следующих показателей: справедливой стоимости активов, ожидаемых будущих денежных потоков от использования основных средств, а также обоснованности применения условий и допущений в учете обесценения активов. В частности, при проверке правильности расчета ожидаемых будущих денежных потоков от использования основных средств аудитору следует оценить, насколько объективно учтены при расчете денежных потоков основные факторы их изменения: запасы нефти и газа, цены, расходы на добычу, налог на прибыль, ставка дисконтирования.

Пересмотр стоимости капитализированных затрат, относящихся к недоказанным запасам, должен осуществляться нефтяными компаниями не реже одного раза в год. В работе рассматриваются различные методы пересмотра стоимости недоказанных запасов – метод уменьшения стоимости по каждому объекту и метод уменьшения стоимости на консолидированном уровне. Рассмотрены практические ситуации, характеризующие

особенности каждого метода, а также определена целесообразность применения того или иного метода для создания суммы резерва уменьшения стоимости группы объектов в зависимости от критерия существенности, который определяется для каждой компании индивидуально, с учетом размера ее активов, суммы основных средств, чистой прибыли и других факторов.

Вторая группа проблем связана с особенностями подготовки отчетности по международным стандартам в российских нефтяных компаниях.

В диссертации обобщен опыт перекладки (конвертации) отчетности нефтяных компаний из отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность, составленную в соответствии с ОПБУ США, с применением электронных таблиц. Исследованы следующие основные этапы конвертации: перегруппировка (реклассификация) статей отчетности, получение дополнительной информации для конвертации, внесение в отчетность поправок в соответствии с требованиями ОПБУ США, составление примечаний к финансовой отчетности. Особое внимание уделено приемам пересчета статей отчетности с раскрытием и практическим применением понятий «функциональная валюта», «валюта отчетности» и «местная валюта». Разработаны аналитические тесты для проверки правильности пересчета статей отчетности, которые могут использоваться как при составлении, так и при аудите отчетности.

В связи с тем, что основные средства занимают преобладающую долю в активах нефтяных компаний, в работе уделено особое внимание пересчету (конвертации) основных средств. Разработана методика конвертации основных средств и незавершенного строительства и ее проверки, включающая расчеты начального сальдо, ввода и выбытия основных средств, конечного сальдо, а также стандартных поправок. Стандартные поправки, корректирующие стоимость основных средств и незавершенного строительства, включают: сторнирование сумм проведенных в российском учете переоценок; списание из состава основных средств объектов социальной инфраструктуры, не приносящих экономической выгоды с точки зрения основной деятельности; списание замороженных объектов капитального строительства; корректировку операций по аренде основных средств; корректировку суммы начисленной амортизации и финансового результата от выбытия основных средств; поправку по учету обязательств, возникающих в



связи с выбытием долгосрочных активов. Кроме того, изучены основные особенности прочих поправок, наиболее часто встречающихся при перекладке отчетности нефтяной компании и не связанных с конвертацией основных средств, а именно: элиминирование движения фондов и резервов в отчетности, подготовленной по российским стандартам бухгалтерского учета, корректировки денежных средств и дебиторской задолженности, выделение текущей части долгосрочной задолженности, начисление отложенного налога на прибыль и др. В работе приводятся рекомендации аудитору по проверке расчетов по перекладке отчетности.

В работе выявлено, что стоимость основных средств, учитываемая нефтяными компаниями в соответствии с МСФО, либо в соответствии с ОПБУ США, но выраженная в российских рублях, отражает результаты учета фактора инфляции, в то время как ведение учета основных средств в долларах США не требует отражения фактора инфляции, в этой связи стоимость основных средств, рассчитанная различными методами, существенно различается. Данное обстоятельство обуславливает сложности при анализе финансовой отчетности и требует раскрытия причин различий в примечаниях к финансовой отчетности.

**Третья группа проблем** связана с раскрытием дополнительной информации в отчетности нефтяной компании.

В диссертации исследована проблема раскрытия в финансовой отчетности нефтяной компании, зарегистрированной в Комиссии по ценным бумагам и биржам США, дополнительной информации о геологических запасах нефти и газа. Исследовано содержание основных компонентов, отражаемых в составе примечания, содержащего дополнительную информацию о добыче нефти и газа, а именно:

1. Доказанные запасы нефти и газа.
2. Капитализированные затраты, относящиеся к добыче нефти и газа.
3. Затраты, осуществленные в связи с приобретением, разведкой и разработкой месторождений.
4. Результаты деятельности, связанной с добычей нефти и газа.
5. Стандартизированный показатель дисконтированных будущих чистых денежных поступлений, относящийся к доказанным запасам нефти и газа, по

состоянию на отчетную дату, а также изменение данного показателя за отчетный период.

Несмотря на то, что стандартом FAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа» не выдвигается требование об обязательном аудите дополнительной информации, в силу принципов профессиональной компетенции, добросовестности и объективности аудитор обязан убедиться в непротиворечивости дополнительной информации показателям финансовой отчетности, подтвержденной заключением аудитора. Аудитор обязан ознакомиться с дополнительной информацией для выявления существенных несоответствий с финансовой отчетностью. Выявлено, что для аудитора особую важность представляет, в частности, проверка следующих моментов:

- ✓ Оценка запасов компании должна быть подтверждена заключением независимых инженеров-оценщиков запасов.
- ✓ Суммы добычи за отчетный год и запасов на конец отчетного периода должны совпадать с суммами, использованными при расчете амортизации по потонному методу.
- ✓ Данные о приобретении и выбытии запасов соответствуют знаниям аудитора о соответствующих сделках по приобретению и выбытию активов за отчетный период.
- ✓ Данные, относящиеся к предыдущим периодам, совпадают с данными, опубликованными в финансовой отчетности за предыдущий год.

Дополнительная информация о геологических запасах нефти и газа применяется пользователями отчетности в целях анализа, позволяющего приблизительно оценить стоимость компании и эффективность ее основного вида деятельности, что в свою очередь характеризует рыночную привлекательность нефтяной компании. Данная дополнительная информация необходима аудитору для оценки существенных событий, оказавших влияние на финансовое состояние компании, и которые могут вызвать значительные сомнения в способности компании продолжать свою деятельность в будущем.

Четвертая группа проблем связана с консолидацией отчетности нефтяной компании.

В работе исследованы основы подготовки консолидированной финансовой отчетности нефтяной компании, изложенные в международных стандартах и трудах отечественных и зарубежных авторов. В работе рассмотрены следующие важнейшие базовые понятия, лежащие в основе консолидации отчетности: контроль, консолидация, метод приобретения, метод объединения, пропорциональная консолидация, компания специального назначения, стоимость деловой репутации, доля меньшинства, чистые активы, справедливая стоимость. Определены общие требования к процессу консолидации и различные виды групп компаний – вертикальные и смешанные. В работе исследуется метод приобретения как наиболее часто применяемый на практике метод консолидации. Изучается важная отраслевая особенность, в связи с которой при консолидации нефтяных компаний стоимость деловой репутации не возникает, а разница между стоимостью приобретения и приобретенной долей в чистых активах рассматривается как поправка на справедливую стоимость основных средств нефтяной компании. Рассматривается методика расчета стандартных консолидационных поправок: элиминирование внутригрупповой нерезализованной прибыли в текущих и долгосрочных активах, свертывание внутригрупповой дебиторской и кредиторской задолженности, расчетов по векселям, займам, включая соответствующие проценты, расчетов по выплате дивидендов, свертывание внутригрупповой реализации, корректировки суммы собственных акций материнской компании, выкупленных консолидируемыми дочерними компаниями, начисление отложенного налога на нераспределенную прибыль дочерних обществ, учет инвестиций по методу долевого участия.

На основе проведенного исследования положений международных стандартов по проблемам консолидации отчетности, а также обобщения практики аудита отчетности нефтяных компаний, подготовленных в соответствии с ОПБУ США, разработана практическая методика консолидации, а также рекомендации аудиторам об особенностях проверки консолидированной отчетности нефтяных компаний. Методика консолидации отдельно рассматривает особенности учета доли меньшинства и отложенного налога на прибыль. Особенности методики раскрываются на практических примерах. Отдельно рассматриваются поправки на приобретение при первоначальной покупке контрольного

пакета акций дочерней компании; изменение поправки на приобретение в периоды, следующие за периодом первоначального приобретения; а также поправки на приобретение миноритарного пакета акций. Методика консолидации отчетности состоит из следующих основных этапов: расчет суммы поправки на справедливую стоимость, которая при необходимости корректируется на долю меньшинства и отложенный налог на прибыль; расчет суммы доли меньшинства, которая при необходимости корректируется на отложенный налог на прибыль; подготовка консолидированного баланса. При расчете изменения поправки на приобретение в периоды, следующие за периодом первоначального приобретения, дополнительно выполняются расчеты амортизации поправки на справедливую стоимость, доли меньшинства в отчете о финансовых результатах, выбытия отложенного налога на прибыль. Приводятся методики проверки сумм доли меньшинства и отложенного налога на прибыль в консолидированном балансе по состоянию на отчетную дату, которые должны выполняться как при составлении, так и при аудите отчетности.

Процесс консолидации отчетности в момент образования группы, а также последующие изменения в составе группы, связанные с увеличением доли владения, иллюстрируются на сквозном примере, что делает методику практическим пособием для целей подготовки консолидированной отчетности и ее аудита.

В работе исследуются различные методики расчета доли меньшинства. В соответствии с классификацией, установленной стандартом IAS 22 «Объединение компаний», выделяются основной и дополнительный альтернативный методы учета доли меньшинства. Доказывается, что использование аналогичных методов учета возможно и при составлении отчетности по ОПБУ США, при этом дополнительный альтернативный метод учета соответствует концепции перенесения поправки на справедливую стоимость на уровень консолидируемого предприятия. Выявляется основной критерий, отличающий данные методы учета: при расчете поправки на справедливую стоимость основных средств нефтяной компании дополнительный альтернативный метод учета доли меньшинства предусматривает выполнение дополнительной корректировки на долю меньшинства, что существенно меняет сумму основных средств в консолидированном балансе. Расчет корректировки доли меньшинства производится по приведенной ниже формуле (gross-up или simultaneous equations method). В данной формуле В соответствует

поправке на справедливую стоимость до корректировок, а X – доля меньшинства в процентах:  $\text{Дополнительная доля меньшинства} = \frac{B}{(1 - X\%)} - B$ .

Пример расчета консолидированного баланса нефтяной компании при ведении учета дополнительным альтернативным методом показан на рис. 2.

2001 г.	Головной офис	Записб-нефтегаз	Поправка на приобретение 2001 г.		Консолидированный баланс	Проверка
			Поправка на справедливую стоимость	Корректировка на долю меньшинства		
Основные средства		1,000	200	86	1,286	
Инвестиции	900		(900)		-	Ноль
Доля меньшинства			(300)	(86)	(386)	[5]
Капитал - Головной офис	(900)				(900)	
Капитал - Записбнефтегаз		(1,000)	1,000		-	Ноль
Проверка баланса	-	-	-	-	-	
Шаг №1. Первоначальный расчет поправки на справедливую стоимость					286	[4]
Стоимость приобретения 70% компании "Записбнефтегаз"					900	
Чистые активы компании "Записбнефтегаз"			1,000			
Приобретенная доля в чистых активах			70%		(700)	
Итого: поправка на справедливую стоимость к основным средствам группы					200	[1]
Шаг №2. Первоначальный расчет доли меньшинства						
Чистые активы компании "Записбнефтегаз"					1,000	
Доля меньшинства				30%	300	[2]
Шаг №3. Корректировка поправки на приобретению на долю меньшинства						
Поправка на справедливую стоимость, до корректировки					200	[1]
Расчет доли меньшинства на поправку на справедливую стоимость				30%	86	[3]
Итого скорректированная поправка на справедливую стоимость					286	[4]
Доля меньшинства, до корректировки					300	[2]
Плюс: доля меньшинства на поправку на справедливую стоимость					86	[3]
Итого скорректированная доля меньшинства					386	[5]
Проверка суммы доли меньшинства в консолидированном балансе на конец года						
Чистые активы компании "Записбнефтегаз"					1,000	
Увеличение чистых активов в результате поправки на приобретение					286	[4]
Скорректированные чистые активы компании "Записбнефтегаз"					1,286	
Расчетная доля меньшинства				30%	386	
Доля меньшинства, из консолидированного баланса					386	[5]
Проверка					-	

Рис. 2. Расчет консолидированного баланса при применении дополнительного альтернативного метода учета. Отложенный налог на прибыль игнорируется.

На практических примерах показано, что при последовательном применении того или иного метода учета доли меньшинства итоговая сумма консолидированного финансового результата группы не меняется. Кроме того, при покупке 100% дочерней компании при последовательном использовании любого метода учета доли меньшинства будут получены одинаковые значения показателей в консолидированной финансовой отчетности. Разделяя точку зрения Комиссии по ценным бумагам и биржам США, устанавливающей правила учета для компаний, зарегистрированных в Комиссии, автор считает целесообразным использование дополнительного альтернативного метода для всех компаний, которые подготавливают консолидированную отчетность по ОПБУ США, если материнская компания владеет 90% дочерней компании и более. Раскрытие используемого метода учета доли меньшинства в примечаниях к финансовой отчетности, по мнению автора, может являться одним из направлений развития международных стандартов в будущем.

В работе исследуются особенности учета отложенного налога на прибыль при подготовке консолидированной отчетности. В связи с тем, что основные средства занимают преобладающую долю в активах нефтяных компаний, проблемы учета отложенного налога на прибыль рассматриваются, в основном, в применении к данному компоненту отчетности. Изучаются следующие важнейшие базовые понятия стоимости основных средств, лежащие в основе расчета отложенного налога на прибыль: стоимость основных средств для целей расчета текущего налога на прибыль; историческая стоимость основных средств в отчетности по ОПБУ США на уровне отдельной компании; оценка основных средств в консолидированной отчетности. Выявлена проблема с начислением отложенного налога на прибыль в консолидированной отчетности, подготовленной по ОПБУ США, заключающаяся в том, что ОПБУ США содержат ряд положений, регулирующих учет отложенного налога на прибыль, которые с учетом российской специфики частично противоречат друг другу. В частности, невозможно однозначно определить сумму временной разницы, которая облагается отложенным налогом на прибыль. Так как данная проблема не рассматривается в нормативных документах, нефтяные компании применяют различные методы начисления отложенного налога на прибыль в консолидированной отчетности, каждый из которых имеет право на существование.

В результате обобщения практики начисления отложенного налога автором были выделены два основных метода: метод начисления отложенного налога на прибыль на поправку на приобретение, а также метод учета отложенного налога на прибыль на основе налоговой стоимости. Первый метод предполагает начисление отложенного налога на прибыль только на сумму поправки на справедливую стоимость основных средств. Второй метод предполагает начисление отложенного налога на прибыль на разницу между стоимостью приобретения и приобретенной долей в стоимости основных средств для целей налогообложения. Особенности обоих методов рассмотрены на сквозных примерах. Несмотря на то, что второй метод – метод учета отложенного налога на прибыль на основе налоговой стоимости – не лишен определенных недостатков, которые рассмотрены в работе, он в наибольшей степени соответствует требованиям ОПБУ США и поэтому рекомендуется для применения на практике.

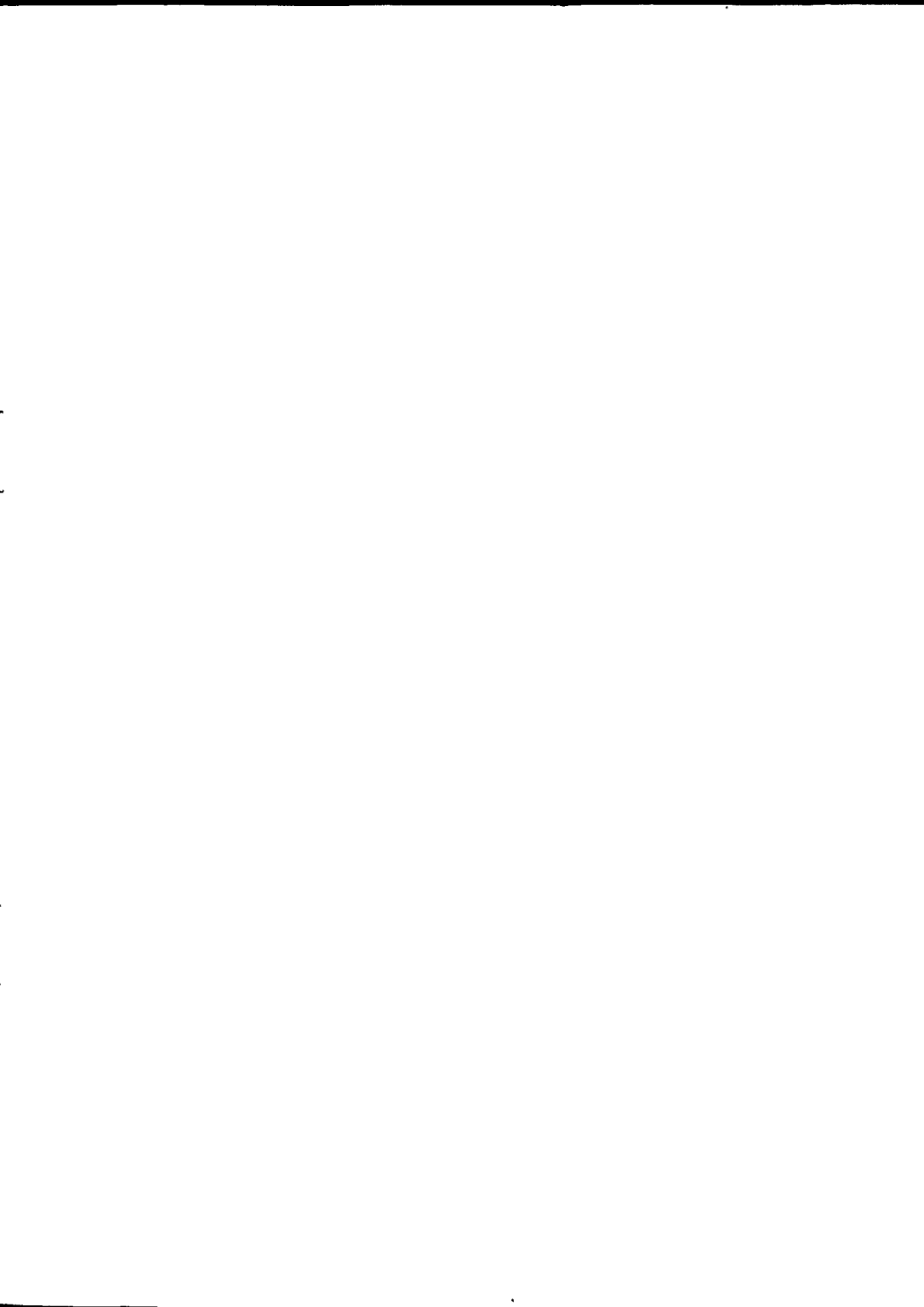
Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях:

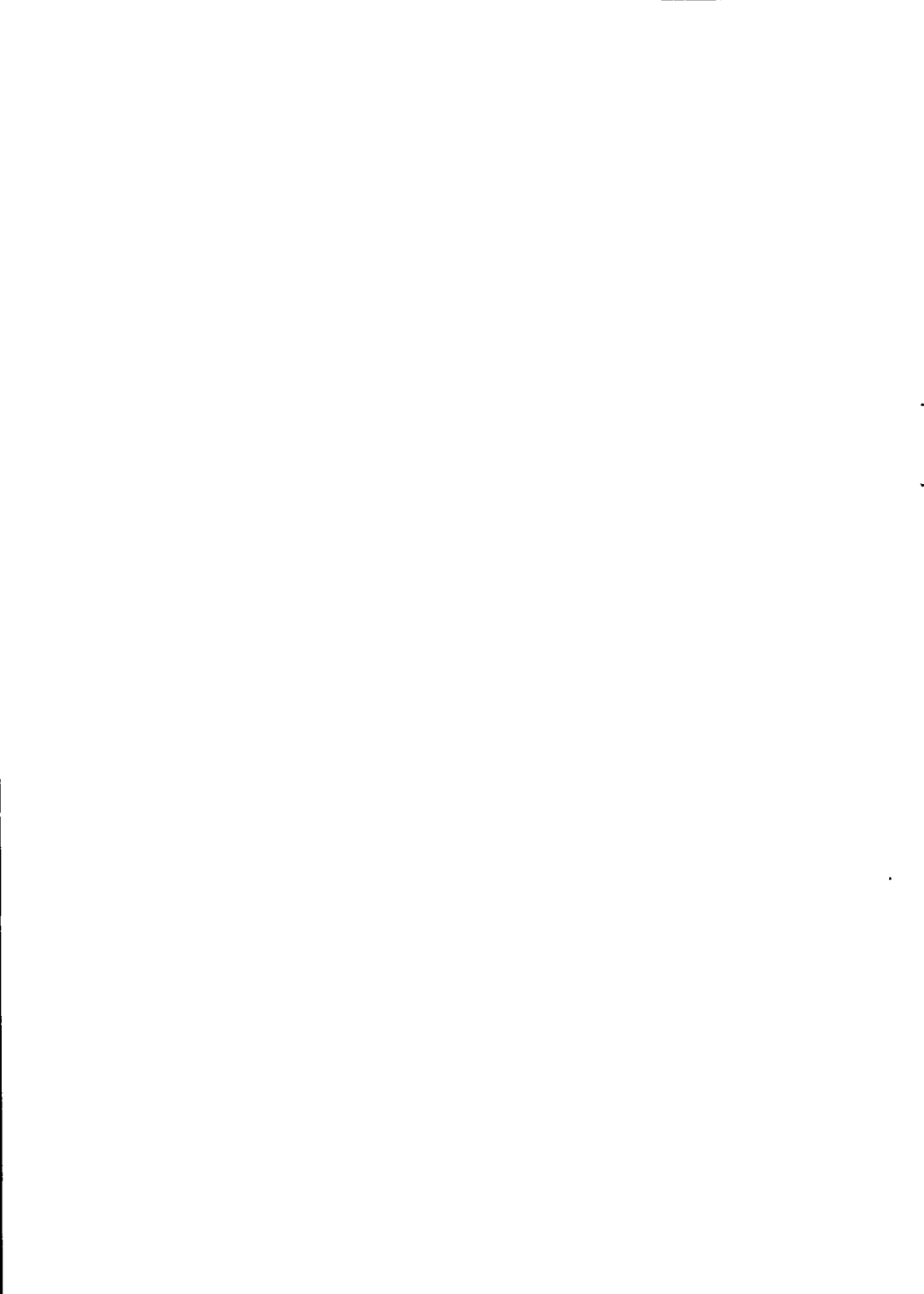
1. Ванюшин А.П. Аудит классификации и оценки затрат в отчетности нефтяной компании, подготовленной по международным стандартам. // Международный бухгалтерский учет. – Москва, 2003. – №11 (59). – 0,5 п.л.

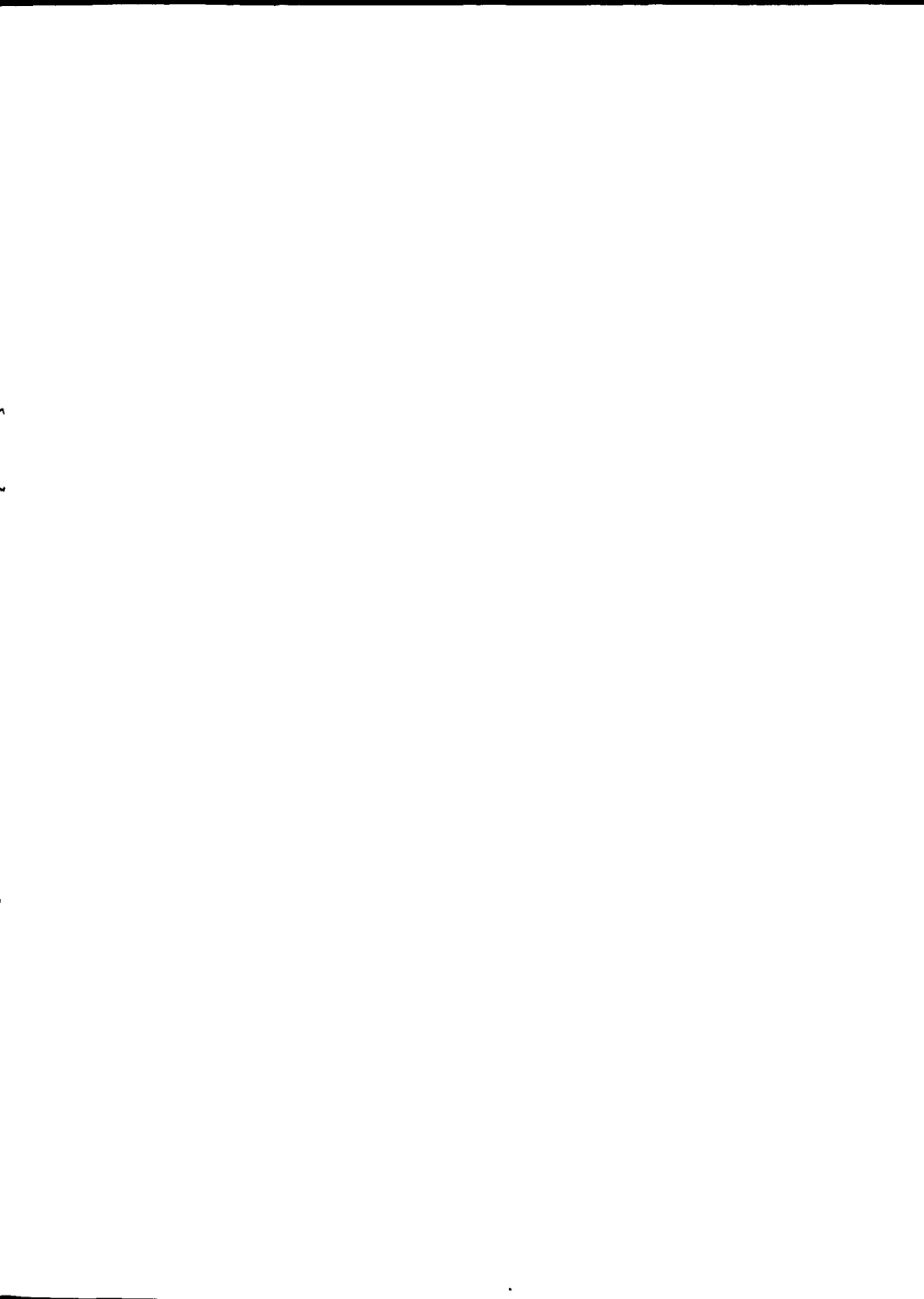
2. Ванюшин А.П. Методика подготовки консолидированной финансовой отчетности нефтяной компании по международным стандартам и особенности ее аудита. // Сборник научных трудов/ под ред. д.э.н., проф. Герасимова Б.И. Тамбовский государственный технический университет. – Тамбов, 2003. – №5. – 1,0 п.л.

Отпечатано в типографии  
Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова  
Заказ № 60 Тираж 100 экз.









РНБ Русский фонд

2007-4

13809



23 АПР 2004