

Шарлотта Дж. Райт
Ребекка А. Галлан

ФИНАНСОВЫЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В МЕЖДУНАРОДНЫХ НЕФТЕГАЗОВЫХ КОМПАНИЯХ



ЗАО «ОЛИМП—БИЗНЕС»
Москва, 2007

Содержание

Предисловие к русскому изданию	XVII
О книге	XXI
Об авторах	XXII
Предисловие	1
Глава 1. Нефтегазовые операции на этапе «разведка—добыча»	3
Стандарты учета в нефтегазовой отрасли	3
Толкование методов оценки запасов, применяемых в международной практике	5
Обработка данных о запасах в финансовом учете	6
Определения запасов — GAAP США	7
Определения запасов — GAAP Великобритании	8
Стадии апстрима	11
Стадия 1: долицензионное ведение разведочных работ	12
Стадия 2: приобретение права на добычу полезных ископаемых и заключение договоров	14
Стадия 3: поисково-разведочные работы	19
Стадия 4: оценка запасов и затрат на их освоение	20
Стадия 5: разработка месторождения	21
Стадия 6: добыча углеводородов	22
Стадия 7: закрытие промысла	22
Перекрытие работ на разных стадиях	23
Долицензионная и постлицензионная разведка	23
Поисково-разведочные работы и оценка запасов на стадиях разработки и добычи	24
Литература	24
Глава 2. Отраслевая учетная практика	25
Финансовый учет	26
Налоговый учет	30
Контрактный учет	31

Содержание

Управленческий учет	33
Общие требования учета	33
Методы финансового учета нефтегазовых операций	34
Развитие учета и отчетности в нефтегазовой отрасли США	36
Учет и отчетность в нефтегазовой отрасли Великобритании	38
Другие стандарты учета и отчетности в нефтегазовой отрасли	39
Международные стандарты учета и отчетности в нефтегазовой отрасли	41
Глава 3. Контракты, влияющие на принятие решений в области учета	43
Договор аренды	44
Типы долей при заключении договора аренды	44
Стандартные условия договора аренды	46
Концессионные соглашения	48
Концессионные соглашения с участием государства	50
Соглашения о разделе продукции	50
Подписной бонус и бонус за добычу	51
Роялти	52
Рабочие комитеты	53
Участие правительства в нефтегазовых операциях	54
Обучение и передача технологий	54
Этапы операционной деятельности	54
Минимальные обязательства по ведению работ	55
Отказ от права на месторождение	57
Возмещение затрат	58
Прибыльная нефть	60
Возмещаемые затраты	63
Ставки накладных расходов	64
Собственность на оборудование и материалы	65
«Налоговые баррели»	65
Возмещение затрат в СРП	67
Затраты на вывод из эксплуатации и ликвидацию	70
Другие термины и налоговые стимулы	71

Сервисные контракты с риском	73
Ограничение сроков участия подрядчика	74
Восстановление территории месторождения	74
Право собственности на недра и продукцию	75
Минимальные обязательства по ведению работ	76
Операционные расходы или капитальные затраты	76
Компенсация—вознаграждение	77
Право собственности на активы	78
Договоры о совместной деятельности	81
Право собственности на полезные ископаемые	81
Заключение	82
Глава 4. Учет затрат на долицензионный поиск углеводородов, разведку без бурения и получение лицензии методом результативных затрат	83
Долицензионный поиск углеводородов и разведка без бурения	83
Учет на стадиях долицензионного поиска углеводородов и разведки без бурения	85
Метод результативных затрат — США	85
Метод результативных затрат — Великобритания	86
Накладные расходы, связанные с геолого-геофизическими исследованиями	89
Затраты на геолого-геофизические исследования и контрактный учет	89
Вспомогательное оборудование и сооружения	90
Переобработка и интерпретация сейсмических данных	93
Учет затрат на приобретение лицензии	93
Стартовый и промысловый бонусы	96
Внутренние затраты, связанные с приобретением лицензии	98
Затраты на содержание и сохранение прав на участки с недоказанными запасами	101
Снижение стоимости лицензионного участка с недоказанными запасами	101
Метод результативных затрат — США	102
Метод результативных затрат — Великобритания	106
Отказ от права на лицензионный участок с недоказанными запасами	107

Содержание

Частичная ликвидация, или частичный отказ от прав на участок недр	110
Период после составления баланса	110
Изменение классификации участков с недоказанными запасами	111
Центры затрат	113
Изменение классификации затрат, когда центром затрат является месторождение	115
Продажа участка с недоказанными запасами	118
Литература	122
Глава 5. Учет затрат на разведочное бурение и оценку методом результативных затрат	123
Учет затрат на разведочное бурение и оценку	124
Классификация затрат на бурение	127
Установленная контрактом глубина бурения	128
Капитализация затрат на геолого-геофизические исследования	136
Предельные сроки при учете затрат на разведку и оценку	137
Период после составления баланса	141
Утверждение затрат, составление бюджета и мониторинг его исполнения	142
Литература	144
Глава 6. Учет затрат на освоение методом результативных затрат	145
Учет затрат на буровые работы и освоение месторождения методом результативных затрат в США	147
Учет затрат на буровые работы и освоение месторождения методом результативных затрат в Великобритании	148
Капитализация затрат на поисково-разведочные геолого-геофизические исследования, связанные с освоением	152
Накладные расходы, связанные с буровыми работами и освоением месторождений	154
Капитализация износа вспомогательного оборудования и сооружений	155
Капитализация затрат на финансирование	157
Переход к стадии добычи	161

Единоличный риск или передача доли участия	161
Переданная доля участия на этапе освоения	169
Доля неактивного участия	171
Договоры о передаче и получении участка в субаренду	172
Приобретение доли активного участия в месторождении с доказанными запасами	175
Приобретение, проистекающее вследствие объединения	177
Транспортировка и хранение нефти и газа	178
Литература	179
Глава 7. Расчет амортизации при ведении учета методом результативных затрат	181
Категории запасов, используемые при расчете амортизационных отчислений	182
Амортизируемые затраты	183
Затраты, амортизируемые в соответствии с методом результативных затрат в США	183
Затраты, амортизируемые в соответствии с методом результативных затрат в Великобритании	184
Центры затрат и начисление амортизации	185
Запасы, используемые при начислении амортизации	186
Определение части запасов, которые следует использовать при начислении амортизации	186
Метод списания по единице продукции	193
Одновременная добыча нефти и газа	197
Значительные расходы на освоение месторождения	201
Исключение затрат	201
Исключение запасов	203
Амортизация вспомогательного оборудования и сооружений	205
Будущие затраты на демонтаж оборудования и сооружений и рекультивацию земель	208
Пересмотр оценок запасов	209
Амортизация доли неактивного участия	209
Ликвидация месторождений с доказанными запасами	211
Частичная (неполная) ликвидация	211
Ликвидация всего месторождения	213

Содержание

Продажи участков недр с доказанными запасами	214
Литература	218
Глава 8. Учет методом полных затрат в нефтегазовой отрасли	219
Центры затрат или пулы затрат	221
Капитализированные затраты	223
Начисление амортизации	224
Метод списания по единице продукции	225
Будущие затраты на разработку	228
Исключение затрат из амортизируемой стоимости основных средств	230
Раскрытие затрат, исключаемых из амортизируемых расходов	237
Капитализация процентов	239
Обесценение затрат, исключенных из первоначальной стоимости амортизируемых активов, — GAAP США	240
Великобритания: обесценение участка недр с неоцененными запасами	243
Верхний предел капитализированных затрат в США	244
Будущий чистый доход	245
Неоцененные участки недр	247
Налоги на прибыль	248
Верхний предел затрат и приобретение участков с доказанными запасами	253
Применимость SFAS № 144	253
События после отчетной даты, влияющие на верхний предел затрат	254
Обесценение — Великобритания	255
Отражение обесценения в бухгалтерской отчетности	258
Ликвидация месторождений	259
Вспомогательное оборудование и сооружения	261
Расчет полных затрат и международные стандарты	261
Глава 9. Учет затрат на добычу и оценка ее стоимости	263
Учет затрат на добычу	264
Типичные виды производственных затрат	265
Распределение затрат на добычу	268

Добыча сырой нефти	271
Измерение нефти	272
Размещение сырой нефти	273
Распределение нефти	274
Добыча газа	282
Измерение газа	283
Размещение газа	285
Распределение газа	288
Измерение производительности и ее оценка	295
Затраты на извлечение в расчете на баррель н. э.	295
Амортизационные отчисления в расчете на баррель н. э.	297
Среднесуточная добыча	299
Среднесуточный дебит скважины	299
Средняя добыча в расчете на одного работника	301
Глава 10. Признание дохода	303
Учет роялти	303
Определение дохода при совместной деятельности	306
Соглашения об аренде	306
Концессионные соглашения	308
Соглашения о разделе продукции	311
Сервисные контракты с риском	316
Соглашения о совместной деятельности	319
Централизованная эксплуатация месторождения	320
Признание и оценка стоимости товарно-материальных запасов	327
Признание в пункте добычи	328
Оценка товарных запасов по минимальной стоимости	329
Оверлифт и андерлифт	331
Метод продаж	334
Метод учета прав на продукцию	337
GAAP США	340
GAAP Великобритании	342
Расхождения, связанные с сооружениями	343
Контракты типа «бери или плати неустойку»	345

Содержание

Признание пробной продукции	349
Учет газа, нагнетаемого в пласт	351
Литература	352
Глава 11. Обесценение участков недр с доказанными запасами, скважин, оборудования и сооружений	353
GAAP США	354
Предыстория	354
Сфера применения	354
Группы активов	355
Активы с длительным сроком службы, предназначенные для использования	356
Активы с длительным сроком службы, подлежащие выбытию	363
Международный стандарт бухгалтерского учета IAS 36	365
Признаки обесценения	366
Единицы, генерирующие денежные средства	367
Возмещаемая стоимость	367
Ставки дисконтирования	369
Реверсирование убытков от обесценения	369
Применение IAS 36 к нефтегазовым активам, связанным с недоказанными запасами	370
GAAP Великобритании	371
Проверка на обесценение в компаниях, использующих метод полных затрат	372
Проверки на обесценение в компаниях, использующих метод результативных затрат	374
Основные различия между SFAS № 144, IAS 36 и FRS 11	377
Глава 12. Учет будущих затрат на вывод из эксплуатации и ликвидацию скважин, а также на восстановление окружающей среды	379
GAAP США	380
Предыстория	380
Область применения	381
Юридически действительные обязательства	382
Определение обязывающего события	384
Признание активов, связанных с обязательством по выбытию	385

Первоначальная оценка и признание	385
Безрисковая ставка дисконтирования с учетом кредитоспособности	387
Подход на основе ожидаемой приведенной стоимости	387
Премии за рыночный риск	389
Ликвидационная стоимость	391
Последующее признание и оценка	391
Признание дохода или убытка после выполнения обязательства	394
Переоценка	399
Обесценение	400
Резервы финансирования и гарантии	403
Прочие вопросы	405
Отчетность и раскрытие информации	406
Международный стандарт IAS 37	407
Обязывающие события	407
Первоначальная оценка и признание	408
Последующая оценка	409
Резервы финансирования и гарантии	409
Обесценение	409
Раскрытие информации	411
Требования британского учета	411
Оценка	412
Изменение оценок	413
Резервы финансирования и гарантии	413
Ликвидационная стоимость	414
Обесценение	414
Выводы	415
Литература	418
Глава 13. Учет совместных международных операций	419
Контракты, регламентирующие совместную деятельность	420
Соглашения о совместной деятельности	422
Определения	422
Рабочий комитет	423
Функции оператора	424
Деятельность, не предусмотренная контрактом	424

Содержание

Учетная процедура	425
Совместный счет	426
Записи совместных счетов и валютных операций	426
Платежи обычные и авансовые	427
Корректировки	437
Аудит	437
Методы учета	438
Распределение	438
Прямые затраты	439
Косвенные затраты	451
Учет оборудования и материалов	452
Выбытие материалов и оборудования	453
Запасы	453
Вопросы, касающиеся финансового учета совместной деятельности и учета на совместных предприятиях	454
Глава 14. Раскрытие информации о затратах и запасах	459
Обзор	460
Требуемое раскрытие информации	462
Капитализированные затраты, связанные с деятельностью по добыче нефти и газа	463
Затраты на приобретение участка недр, разведку и разработку запасов	465
Результаты деятельности по добыче нефти и газа	467
Оценочные объемы доказанных запасов нефти и газа	471
Унифицированный показатель дисконтированных чистых денежных потоков будущих периодов, связанных с доказанными запасами нефти и газа	478
Изменение унифицированного показателя дисконтированных чистых денежных потоков будущих периодов, связанных с доказанными запасами нефти и газа	484
Актуальность и надежность раскрываемой информации о стоимости запасов	486
Раскрытие информации о запасах при деятельности за рубежом	487

Прочие средства раскрытия информации о запасах	487
Раскрытие информации в соответствии с GAAP Великобритании	488
Запасы промышленного значения	489
Запасы и роялти	489
Приложение А. Типовая форма международного соглашения о разработке месторождения углеводородов	491
Приложение Б. Примерная форма международной учетной процедуры, разработанная AIPN	615
Приложение В. Правила бухгалтерского учета. Положение S-X. Правило 4-10	647
Приложение Г. Сокращения и аббревиатуры, обычно употребляемые в мировой нефтегазовой отрасли	661

НЕФТЕГАЗОВЫЕ ОПЕРАЦИИ НА ЭТАПЕ «РАЗВЕДКА—ДОБЫЧА»

Обычно нефтегазовые компании участвуют в операциях апстрима (разведка запасов и их добыча) или в стадии даунстрима (транспортировка и сбыт продукции). Книга посвящена международным нефтегазовым операциям на первой стадии. Глава 1 представляет собой краткое введение в стандарты учета и дает основные определения, касающиеся процессов, осуществляемых на стадии апстрима, которые необходимы для понимания последующих обсуждений. Остальные главы посвящены различным темам, имеющим отношение к нефтегазовым операциям:

- международные условия работы (контракты и политическая ситуация, влияющие на деятельность за рубежом);
- последовательный учет операций, встречающихся на стадии апстрима;
- учет долевой собственности;
- требования к раскрытию информации нефтегазовыми компаниями.

Стандарты учета в нефтегазовой отрасли

В США разработка и внедрение учетных стандартов возложены на Комиссию по ценным бумагам и биржам (см. приложение Г: Сокращения и аббревиатуры, часто употребляемые в нефтегазовой отрасли). Совет по стандартам финансового учета — неправительственный нормотворческий орган, занимающийся выпуском постановлений и разработкой стандартов, которые входят в американские общепринятые принципы бухгалтерского учета (U.S. Generally Accepted Accounting Principles, GAAP). Когда SEC утверждает постановление FASB, его соблюдение становится обязательным для всех компаний, акции которых котируются на фондовых рынках США. В мире есть много других

стран, которые установили свои стандарты учета. В Великобритании, к примеру, этим занимается Совет по учетным стандартам (Accounting Standards Board, ASB). Существуют международные стандарты учета, разработанные IASB, ранее называвшимся Комитетом по международным стандартам учета (International Accounting Standards Committee, IASC). Так сложилось, что многие страны решили для внутренних целей использовать GAAP США, стандарты IASB или другие широко признанные стандарты. Однако в июне 2002 г. Совет министров ЕС утвердил законопроект о том, что все открытые компании, акции которых котируются без ограничений на биржах стран — членов Евросоюза, должны к 2005 г. перейти на отчетность, рекомендованную IASB. Кроме того, и некоторые другие государства также решили к 2005 г. последовать их примеру. В настоящее время производятся попытки гармонизации стандартов FASB и IASB. Таким образом, развивающаяся учетная практика оказывает существенное влияние на деятельность нефтегазовых компаний.

В некоторых странах были разработаны специальные стандарты учета для нефтегазовой отрасли. Наверное, наиболее распространенными являются американские стандарты. В США SEC были разработаны и одобрены к применению Положения о стандартах финансового учета № 19 и № 69 (Statements of Financial Accounting Standards, SFAS) под названиями «Финансовый учет и отчетность для нефтегазовых добывающих компаний» и «Раскрытие информации о добыче нефти и газа» соответственно, а также другие предписания и правила, предназначенные для внедрения GAAP США в нефтегазовой отрасли. Другим часто используемым комплексом отраслевых стандартов учета является британский. Комитет по учетным стандартам в нефтяной отрасли Великобритании (Oil Industry Accounting Committee, OIAC) периодически выпускает Положения о рекомендованной практике (Statements of Recommended Practice, SORP) для нефтегазовых предприятий. Кроме того, в 1999 г. IASC начал разработку международного учетного стандарта для компаний, занятых операциями апстрима в нефтегазовой и других добывающих отраслях. К концу ноября 2000 г. IASB выпустил сборник документов, посвященный основным вопросам финансового учета и отчетности в добывающих отраслях. Однако в силу ряда причин этот проект не попал в число приоритетных. В настоящее время он передан на рассмотрение группе экспертов из Австралии, Норвегии, ЮАР и Канады. Пока дата его завершения неизвестна; можно лишь сказать, что в конце 2005 г. он готов не был.

Принимая во внимание, что к 2005 г. многие нефтегазовые компании обязаны были перейти на стандарты IASB, возникли большие со-

мнения в применимости его требований к отрасли в целом. В отсутствие специальных международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards, IFRS) международный учетный стандарт (IAS) № 1 «Представление финансовых отчетов» («Presentation of Financial Statements») позволяет компаниям опираться на заявления других нормотворческих органов, а также на принятую отраслевую практику при условии их соответствия системе, рекомендованной IASB. Ожидается, что и американские, и британские отраслевые стандарты послужат основой для разработки учетной политики в компаниях, работающих по стандартам IASB. Именно по этой причине стандарты США и Великобритании, а также отраслевые стандарты так подробно рассматриваются в данной книге. Если существуют международные стандарты IASB, применимые к конкретным вопросам, обсуждается их использование в учете нефтегазовых операций на стадии апстрима. В главе 2 подробнее излагаются конкретные вопросы учетной практики в нефтегазовой отрасли.

Толкование методов оценки запасов, применяемых в международной практике

Истинная стоимость нефтегазовой компании — это стоимость принадлежащих ей запасов. Соответственно, важные решения по учетной политике и раскрытию информации зависят от типа разведанных запасов (если таковые имеются). Определение различных категорий запасов очень важно для понимания содержания финансовой отчетности нефтегазовых компаний.

Существуют два основных подхода к методологии оценки запасов месторождения, которыми пользуются инженеры и геологи, и оба они подразумевают наличие неопределенности. Эти два подхода — детерминистский и вероятностный. Методология оценки запасов считается детерминистской, когда единственная наиболее точная оценка объема запасов вычисляется на основании известной геологической, технической и экономической информации. Вероятностная методология базируется на построении серии оценок и вероятности их реализации на базе все тех же имеющихся данных.

Общество инженеров-нефтяников (Society of Petroleum Engineers, SPE) и Всемирный нефтяной конгресс (World Petroleum Congress, WPC) разработали определения различных категорий запасов, объемы кото-

рых могут быть рассчитаны с помощью названных подходов. Эти определения были изучены и с большим или меньшим успехом приняты различными комитетами и советами по бухгалтерскому учету во всем мире. Запасы, оцененные с помощью детерминистских методов, включают доказанные запасы и две их подкатегории — разработанные (освоенные) и неразработанные (неосвоенные). Соответственно, запасы, согласно вероятностным методам, делятся на доказанные, вероятные и оценочные. (Отметим, что категории «доказанные запасы» и «доказанные и вероятные запасы» частично различаются в зависимости от применяемых методов оценки.) Подробности об этих методах можно узнать на сайтах www.spe.org и www.world-petroleum.org.

Обработка данных о запасах в финансовом учете

Наиболее важным событием в деятельности нефтегазовых компаний является открытие запасов нефти и газа, поэтому приблизительная их оценка целиком зависит от учета. К примеру, оценочные объемы запасов используются при калькуляции износа и амортизации (*depreciation, depletion, and amortization, DD&A*) методом списания по единице продукции, а также отражается в раскрываемой информации в соответствии с требованиями законодательства. В процессе разработки стандартов учета и раскрытия информации соответствующие органы должны дать определение запасов, которые подлежат использованию и/или раскрытию. Как американские, так и британские GAAP содержат определения запасов, а также требования или руководящие указания по их использованию и составлению отчетности по ним. Согласно GAAP США, SFAS № 19 и № 69, а также Комиссия по ценным бумагам и биржам разрешают использовать только доказанные запасы (разработанные и неразработанные). Доказанные запасы — это те количества нефти или газа, которые по детерминистской оценке экономически выгодно добывать из известных резервуаров в текущих экономических и технологических условиях. Согласно GAAP Великобритании, предусматривается использование запасов *промышленного значения*, включающих как доказанные и вероятные запасы (вероятностная оценка), так и доказанные (разработанные и неразработанные). Определения понятия «запасы», предписанные GAAP США и Великобритании, соответствуют терминологии детерминистских и вероятностных методов, которыми владеют инженеры. Эти определения приведены в следующем разделе.