ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Адаптация систем учета

РЕФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ ПО НЕФТЯНЫМ СКВАЖИНАМ В ИРАКЕ

Билал Амджад МОХАММАД[a], Наталья Владимировна ЗЫЛЁВА[b,•]

[a] старший преподаватель, Университет Мосула, Мосул, Ирак
belalamjad@yahoo.com

[b] кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Российская Федерация
zyileva@mail.ru

[•] Ответственный автор

История статьи:
Принята 25.03.2016
Принята в доработанном виде 08.04.2016
Одобрена 28.04.2016

УДК 657(567)
JEL: E23, M20, M41, N40

Ключевые слова:
амортизационные отчисления, амортизация скважин, метод начисления амортизации по единице продукции

Аннотация

Предмет. Республика Ирак обладает вторыми по величине доказанными запасами нефти в мире. В составе основных средств нефтедобывающих компаний большую долю занимают разведочные и добывающие скважины, амортизационные отчисления которых – весомая доля себестоимости продукции. В настоящее время правила учета основных средств, в том числе скважин, регламентирует Система единого учета – федеральный закон о бухгалтерском учете в стране. Однако многие его положения, в том числе о способах начисления амортизации основных средств, требуют уточнения и обновления, особенно в период активного развития международных хозяйственных связей и инвестирования.

Цели. Цель статьи – разработка предложений по реформированию иракского учета амортизационных отчислений по нефтедобывающим скважинам, отвечающих требованиям рыночных отношений и международным стандартам финансовой отчетности.

Методология. В процессе исследования проведен анализ информации, содержащейся в нормативных документах (US GAAP, IAS 16, ПБУ 6/01, Система единого учета Республики Ирак) с целью сравнения предложенных вариантов начисления амортизационных отчислений по нефтяным скважинам, оценки учета влияния специфики нефтедобывающей отрасли на выбор способов амортизации скважин. Прием счетной увязки показателей, используемый в условном примере расчета амортизационных отчислений, позволил наглядно представить значимость внесенных авторами предложений.

Результаты. В целях гармонизации иракского учета производственных затрат в нефтедобывающей отрасли рекомендуется использовать рассмотренную методику начисления амортизации, увязывающую показатели наличия запасов минерального сырья, объемы добычи и сроки начисления амортизации, и учитывающую специфику организации производства в исследуемой отрасли. Предложения авторов в полной мере приближены к международной учётной практике с ориентацией на реальные возможности их практического внедрения в республике Ирак.

Выводы. В статье сделан вывод о необходимости реформирования учета амортизационных отчислений по нефтяным скважинам в рамках общей гармонизации системы бухгалтерского учета в Ираке.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Богатство минерально-сырьевых ресурсов Ирака объясняет наличие нефтегазодобывающих компаний, на балансе которых числится дорогостоящее оборудование, а также геологоразведочные и добывающие скважины. Скважины, в основном, привязаны к месторождению (т.е. не могут быть повторно использованы на другом участке), в связи с чем срок их полезного использования должен быть напрямую связан с добычей минерального сырья на данном участке месторождения. Однако добывающая отрасль отличается от других своей непредсказуемостью, так как количество извлекаемых запасов из недр земли носит вероятностный характер даже

несмотря на то, что на территории Республики Ирак более благоприятные геологические условия залегания продуктивных пород, чем в Российской Федерации. Доля трудно извлекаемых запасов минерального сырья растет на всех территориях, а политические риски прекращения добычи в Республике Ирак все еще остаются немаловажным фактом деятельности нефтедобывающих компаний.

Справедливая стоимость нефтяных скважин и место данного показателя в бухгалтерском балансе нефтедобывающей компании как критерия экономической и финансовой устойчивости предприятий становится объектом научных интересов [1, с. 106]. Научно-аналитический центр рационального недропользования им. В.И. Шпильмана в своих локальных нормативных актах указывает на подходы к определению стоимости скважин, методы оценки стоимости, виды износа скважин и др. [2] и подтверждает, что на объективность информации о стоимости основных производственных фондов компаний нефтегазовой отрасли может повлиять сумма накопленных амортизационных отчислений.

Как известно, стоимость объектов основных средств, в состав которых входят скважины, погашается посредством начисления амортизации. В современном экономическом словаре понятие амортизация (от лат. amortisation – погашение) трактуется как исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования [3, с. 98]. А.Х. Ибрагимова указывает на следующие виды износа, присущие скважине:

– физический износ – постепенная утрата изначально заложенных при строительстве технико-эксплуатационных качеств объекта под воздействием природно-климатических факторов и жизнедеятельности человека;

– функциональный износ – несоответствие объемно-планировочного и/или конструктивного решения современным стандартам;

– внешний износ – обесценение объекта, обусловленное влиянием внешней среды – рыночной ситуации, накладываемых сервитутов, законодательных изменений и т.д. [4, с. 59].

Когда добыча нефти на определенном участке месторождения прекращена, а стоимость находящихся на нем скважин полностью не списана на производственные затраты, возникают затраты непроизводственные. Как отмечает Д.Н. Суругин, простаивающие добывающие скважины не участвуют в осуществлении деятельности (добычи нефти), направленной на получение дохода, и, как следствие, суммы начисленной по ним амортизации не отвечают понятию экономически обоснованных расходов. В результате возникает доначисление налога на прибыль и сопутствующее ему доначисление налога на имущество [5, с. 25]. Таким образом, амортизация скважин в нефтедобывающей отрасли имеет немаловажное значение, как для финансового состояния экономического субъекта, так и экономики страны в целом.

Правила и способы начисления амортизации активов устанавливают стандарты бухгалтерского учета. В России это ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (в части поисковых активов). Международными аналогами данных стандартов являются МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых». В системе иракских правил бухгалтерского учета подобные стандарты отсутствуют, что на практике может привести к разночтениям правил учета и определения финансового результата, а также к несопоставимости информации о большинстве показателей финансовой отчетности организаций. В настоящее время учет и амортизацию нефтегазовых скважин в Ираке регулируют нормы Системы единого учета Республики Ирак [6], которая является основным законодательным актом по бухгалтерскому учету в стране.

Закон о единой учетной системе закрепляет нормы официального бухгалтерского учета в Ираке. Много лет единая учетная система являлась инструментом централизованного государственного экономического планирования, развития экономической и социальной сферы, контроля и соответствия принципам экономической системы, а также обеспечения оптимального использования экономических ресурсов. Наряду с этим необходимо отметить, что Система единого учета Республики Ирак содержит положения, которые не востребованы не только лицами, не являющимися специалистами в области бухгалтерского учета, но и бухгалтерами, в первую очередь теми, кто непосредственно работает по этой системе. Это доказывает необходимость модернизации положений единой учетной системы Ирака [7, с. 21].

Поиск научных работ иракских ученых по вопросам начисления и учета амортизации нефтяных скважин в их стране, находящихся в открытом доступе, положительных результатов не дал. Среди иностранных ученых, рассматривающих вопросы амортизации, можно выделить Danny Ben-Shahar и Eyal Sulganik [8], Thomas R. Noland [9], A.R. Beeren [10]. Пояснения по вопросам начисления и учета амортизации основных средств в нефтегазовом производстве представлены и международной компанией KPMG [11, с. 4].

В научной среде России, как в стране, богатой минеральными ресурсами, вопросы амортизации скважин поднимаются молодыми учеными. Отмечается, что несмотря на то, что в России роль нефтегазодобывающей отрасли значительна, в настоящее время нет учетных стандартов, касающихся именно данной отрасли. Более того, в требованиях федеральных стандартов отсутствуют конкретные положения, связанные с амортизацией нефтегазодобывающих скважин. Требования, установленные к амортизации геологоразведочных скважин, согласно ПБУ 24/2011, ничем не отличаются от требований к последующей оценке прочих основных средств. Это констатируют молодые ученые, представившие свой взгляд на постановку учета поисковых активов (в число которых входят скважины) и их последующую оценку[1] [12, 13, 14]. Однако некоторые ученые считают необходимым внесение дополнительных разъяснений в ПБУ 24/2011 в части применения формул расчета амортизации поисковых активов [15, с. 162] и отражения начисленной амортизации на счетах бухгалтерского учета. [16, с. 73]

Конкретные положения, касающиеся амортизации активов, так или иначе связанных с нефтегазодобывающей отраслью, содержат американские и британские стандарты учета, как справедливо отмечают В.Т. Чая и В.В. Панкратова [17, с. 69]. В Отчете Комитета МСФО, по их словам, вопросы использования амортизации для нефтегазовых предприятий сгруппированы по сроку полезного использования основных средств и их отделимости от месторождения, а в части расчета амортизации применительно к нефтегазовой отрасли разделяют на два основных метода – линейный и метод списания по единице продукции.

Согласно международным требованиям, срок полезного использования объекта основных средств и способ начисления амортизации по группам активов определяется организацией самостоятельно при принятии объекта к бухгалтерскому учету. В иракском бухгалтерском законодательстве такого выбора нет. Так, срок полезного использования основного средства не влияет на сумму амортизации, поскольку амортизация рассчитывается не по формуле расчета (в которой обычно используют данные срока полезного использования), а через установленный в законе о системе единого учета процент. Как сказано в законе, данный процент установлен законодательством уже с учетом срока полезного использования различных объектов основных средств. Например, для зданий – 3%, караванов – 15%, мотоциклов – 25%, палаток – 50%, мебели – 10%, книг – 100%. Перечень видов основных

[1] *Бреславцева Н.А.*, *Каращенко В.В.*, *Проскурина В.А.* Учет и оценка поисковых активов согласно требованиям ПБУ 24/2011 и МСФО (IAS) 36, МСФО (IFRS) 6 // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 20. С. 2–10.

средств и установленный для него процент занимают более 20 страниц законодательного акта. Мы считаем, что организация имеет право самостоятельно решать, на протяжении какого срока она будет использовать конкретный актив с целью получения от него экономических выгод. В качестве рекомендаций по определению срока полезного использования скважин, можно предложить факторы, указанные в п. 56 МСФО 16:

– характер активов: предполагаемое использование актива на основе расчетной мощности или физической производительности актива;

– предполагаемая выработка и физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;

– моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;

– юридические или аналогичные ограничения по использованию активов, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

Подобные рекомендации по установлению срока полезного использования основных средств перечислены и в российских положениях по бухгалтерскому учету (п. 20 ПБУ 6/01).

Кроме возможности самостоятельного установления срока полезного использования актива, нефтедобывающие компании имеют право выбора способа (метода) начисления амортизации как по российским требованиям, как и требованиям МСФО и GAAP США. Согласно п. 62 МСФО 16, разрешается применение линейного метода амортизации, метода уменьшаемого остатка и метода единицы производства продукции. Эти же три метода начисления амортизации предложены в российском и американском законодательстве. Кроме того, они дополнены четвертым методом – списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. При этом американский метод списания по единице продукции (или «производственный метод») отличается от российского и международного тем, что позволяет менять в расчете данные об ожидаемом использовании (производительности).

Несмотря на то, что Система единого учета Ирака прописывает четыре метода начисления амортизации (линейный, по сумме чисел лет, метод списания по единице продукции и метод переоценки), фактически большинство из них неприменимы на практике. Например, метод переоценки можно использовать, как указано в документе, только при расчете амортизации животного скота и многолетних плодоносных растений. Расчет амортизации методом по сумме чисел лет срока полезного использования описан в законе неверно – срок полезного использования не применяется в расчете вообще, в законе только указано, что при использовании данного метода установленный процент амортизации увеличивается в два раза. Дословное прочтение такой формулировки вообще не свидетельствует об уменьшаемой с годами амортизации, если не предполагать, что сам процент необходимо рассчитывать по балансовой, а не по первоначальной стоимости. Метод списания по единице производства используется, в основном, в авиатранспорте, т.к. амортизация рассчитывается по объему полеточасов. Таким образом, единственно реальным из разрешенных законом методов начисления амортизации скважин в Ираке остается линейный метод. Однако мы считаем, и согласны в этом с МСФО (IAS) 16 (пп. 43–62), что используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления компанией будущих экономических выгод от актива. При этом, в отличие от МСФО, по нашему мнению, в части амортизации скважин необходимо регулярно (каждые 3–5 лет, если не происходили значительные экономические

события) пересматривать не только метод начисления амортизации, применяемый в отношении актива, но и срок его полезного использования. И в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, они должны быть изменены с целью отражения такого изменения.

Основным недостатком применяемой на практике методики начисления амортизации является то, что она не позволяет учитывать производственные особенности нефтегазовой отрасли, а именно: период начисления амортизации не связан со сроками добычи полезных ископаемых и эксплуатации месторождений. На практике нередки ситуации, когда добыча нефти или газа ведется из полностью самортизированных скважин или, наоборот, месторождение уже исчерпало свой ресурс, а стоимость находящихся там скважин еще до конца не списана на затраты [18]. Кроме того, скважины на месторождениях представляют собой недвижимое имущество, то есть не могут быть использованы повторно на другом месторождении и период их фактической эксплуатации напрямую связан с периодом добычи сырья на месторождении. При этом, поскольку добыча нефти варьируется от года к году, линейный метод начисления амортизации, не дает соотнесения доходов с расходами.

Следует отметить, что экономисты А.И. Кузовкин, Н.В. Голубченко и В.М. Яценко высказали свое мнение о возможности применения линейного метода начисления амортизации сложного объекта основных средств, строящегося очередями, с поэтапным освоением капиталовложений по годам расчетного периода при одновременной добыче сырья. Они показали, что данный вариант расчета амортизации является приближенным и привязан не к вводимым основным средствам, а к доле вводимых скважин (доле добычи сырья) в конкретном периоде [19, с. 57]. Следовательно, добыча сырья остается показателем, который влияет на отдачу экономической ценности актива предприятию.

Производственную специфику нефтегазодобывающей отрасли учитывают в настоящее время только стандарты GAAP США [20], согласно которым при начислении амортизации по геологоразведочным и добывающим скважинам следует применять производственный метод начисления амортизации (метод списания по единице продукции), в котором используются данные по доказанным запасам (п. 27 SFAS 19).

Термин «доказанные запасы» используется в классификационной системе SPE-PRMS (Society of Petroleum Engineers – Petroleum Resources Management System), разработанной Обществом инженеров-нефтяников совместно с Мировым нефтяным конгрессом и Американской ассоциацией геологов-нефтяников. Стандарты SPE-PRMS не только оценивают вероятность присутствия нефти в месторождении, но и учитывают экономическую эффективность извлечения этих запасов. При определении эффективности учитываются такие факторы, как затраты на разведку и бурение, транспортировку, налоги, существующие цены на нефть и многие другие. По данной классификации запасы делятся на категории «доказанные», «вероятные» и «возможные» в зависимости от оценки шансов их извлечения. Таким образом, у доказанных запасов шанс быть добытыми равняется 90%, у вероятных – 50%, а у возможных он самый низкий – 10%.

Доказанные запасы делятся на разрабатываемые (разбуренные) и неразрабатываемые. Разрабатываемые запасы – это те запасы, которые могут быть извлечены из существующих скважин при помощи существующего оборудования и технологий. Разрабатываемые запасы делятся на разрабатываемые добываемые (запасы, извлекаемые из перфорированных объектов действующими на дату оценки скважинами) и разрабатываемые недобываемые – «простаивающие» и «затрубные» запасы, которые требуют малых капиталовложений для извлечения.

Неразрабатываемые запасы – это количество углеводородов, которое ожидается извлечь за счет будущих капиталовложений.

Кроме классификации SPE-PRMS в международной практике применяют также классификацию запасов SEC (Securities and Exchange Commission), разработанную американской Комиссией по рынку ценных бумаг. Данная классификация отличается по ряду параметров от классификации SPE-PRMS. В частности, основными критериями, по которым оцениваются месторождения, являются достоверность существования запасов и срок действия лицензии на разработку месторождения. Классификация SEC не рассматривает категории «вероятных» и «возможных» запасов, а также ресурсы, и учитывает только «доказанные» запасы. Доказанные запасы по SEC, также, как и у SPE-PRMS, разделяются на разрабатываемые и неразрабатываемые запасы. Согласно стандартам SEC, нефтяные залежи не могут классифицироваться как запасы, если их извлечение планируется после окончания действия лицензии.

Таким образом, по обеим классификациям «доказанные» запасы включают в себя весь достоверно обоснованный объем нефти, который может быть извлечен из данного месторождения в будущие годы.

Суть метода списания по единице продукции состоит в том, что капитализируемые расходы привязываются к определенному центру затрат для нахождения промышленных запасов полезных ископаемых. А.Х. Ибрагимова предлагает следующие центры затрат учета амортизации нефтяных скважин: центр по добыче нефти и газа, цех по сбору, подготовке и транспортировке, цех по поддержанию пластового давления [4, с. 58].

Плюсом метода начисления амортизации по единице продукции является тот факт, что объем добычи минеральных ресурсов постоянно варьируется, следовательно, данный метод начисления амортизации будет более полно отражать ситуацию [17, с. 70]. Методика начисления амортизации по единице продукции включает следующие основные принципы:

– за объект учета для начисления амортизационных отчислений по скважинам принимаются не отдельные скважины, расположенные на месторождении, а их совокупность, разделенная на две категории: нефтедобывающие и газодобывающие скважины. Данное деление необходимо для того, чтобы взаимоувязать объекты учета с объемом добычи сырья по ним, так как технология добычи нефти и газа различна;

– амортизационные отчисления производятся только по месторождениям с доказанными запасами. Информация о запасах должна своевременно обновляться, для этого в бухгалтерии организации на основании данных геологического отдела должен составляться документ о текущем состоянии запасов на месторождении. В случае переоценки запасов, то есть изменения их величины, начиная с месяца, следующего за месяцем переоценки, для расчета амортизации должна использоваться их новая величина. Амортизация за предыдущие периоды при этом не изменяется. Это позволит привести в соответствие период начисления амортизационных отчислений с периодом эксплуатации месторождения.

– при расчете амортизации должен учитываться уровень добычи нефти и газа за месяц.

Сведения о добыче за месяц в разрезе месторождений также должны поступать от геологического отдела и визироваться главным бухгалтером [20, с. 244].

Рассмотрим разницу в суммах начислений амортизации линейным методом и методом списания по единице продукции (согласно GAAP США) (см. табл. 1). Предположим, что в декабре 2010 г. предприятие ввело в эксплуатацию 7 нефтяных скважин общей стоимостью 1 млн руб. и установило срок полезного использования 15 лет (годовая норма амортизации – 6,7%). Для сокращения расчета амортизационные отчисления рассчитаны не помесячно, а за год.

Доказанные запасы на месторождении в 2010 г. были оценены в размере 1 200 000 тыс. т. Данные по добыче за год и прогноз доказанных запасов представлены произвольно. В январе 2014 г. доказанные запасы на месторождении переоценены и составляют 700 тыс. т.

Как следует из расчета, приведенного в таблице по линейному методу, к 2017 г. после добычи всех полезных ископаемых скважины будут законсервированы, и начисление амортизации по ним прекратится. Однако их недоамортизированная стоимость (598 000 руб.) будет по-прежнему находиться на балансе предприятия. При использовании производственного метода (списание по единице продукции), учитывающего информацию по разведанным запасам, стоимость скважины будет полностью перенесена на себестоимость продукции к моменту завершения эксплуатации месторождения.

Приведенный пример свидетельствует о том, что используемый в международной практике производственный метод начисления амортизации по единице продукции в нефтегазодобывающей отрасли способствует:

– повышению достоверности формирования амортизационных отчислений по скважинам, так как амортизация будет начисляться с момента их ввода в эксплуатацию до момента выбытия;

– приведению в соответствие периода начисления амортизации с периодом эксплуатации месторождений;

– исключению ситуации искажения экономической объективности бухгалтерской информации в случаях эксплуатации полностью самортизированных скважин или учета ненулевой стоимости скважин, дальнейшее полезное использование которых невозможно.

Подводя итог исследованию, хотелось бы отметить, что в Республике Ирак реформировать учет амортизационных отчислений по нефтяным скважинам необходимо в рамках общей гармонизации системы бухгалтерского учета. Законодательство должно предоставлять пользователям право самостоятельно решать, на протяжении какого срока будет использован объект основных средств, а также право реального выбора способа начисления амортизации по нему. При этом используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления компанией будущих экономических выгод от актива. Для этого необходимо внести изменения в документ «Система единого учета» Республики Ирак с указанием правильной методики расчета амортизационных сумм по каждому из предлагаемых методов начисления амортизации, а также предоставить рекомендации по определению срока полезного использования объектов основных средств. В целях совершенствования иракского учета производственных затрат в нефтегазодобывающей отрасли рекомендуется использовать рассмотренную методику начисления амортизации, увязывающую показатели наличия запасов минерального сырья, объемы добычи и сроки начисления амортизации, как отвечающую требованиям рыночных отношений и учитывающую специфику организации производства в исследуемой отрасли.

Таблица 1

Расчет амортизации и определение остаточной стоимости скважин по двум методам

Год	Первоначальная стоимость скважин на начало года, руб.	Амортизация (6,7% в год), руб.	Остаточная стоимость скважин на конец года, руб.	Добыча за год, тыс. т	Доказанные запасы на начало года, тыс. т
Линейный метод начисления амортизации					
Амортизационные отчисления за отчетный период = Первоначальная стоимость актива x Годовая норма амортизации					
декабрь 2010	1 000 000		1 000 000	100 000	1 200 000
2011	1 000 000	67 000	933 000	150 000	1 100 000
2012	1 000 000	67 000	866 000	150 000	950 000
2013	1 000 000	67 000	799 000	200 000	800 000
Доказанные резервы переоценены и составляют 700 000 тыс. т					
2014	1 000 000	67 000	732 000	300 000	700 000
2015	1 000 000	67 000	665 000	250 000	400 000
2016	1 000 000	67 000	598 000	150 000	150 000
2017	1 000 000			0	0
Метод списания по единице продукции					
Амортизационные отчисления за отчетный период = (Остаточная (балансовая) стоимость актива на конец предыдущего отчетного периода / Доказанные запасы на начало отчетного периода) x Добыча за отчетный период					
декабрь 2010	1 000 000		1 000 000	100 000	1 200 000
2011	1 000 000	136 364	863 636	150 000	1 100 000
2012	1 000 000	136 364	727 272	150 000	950 000
2013	1 000 000	181 818	545 454	200 000	800 000
Доказанные резервы переоценены и составляют 700 000 тыс. т					
2014	1 000 000	233 766	311 688	300 000	700 000
2015	1 000 000	194 805	116 883	250 000	400 000
2016	1 000 000	116 883	**0**	150 000	150 000
2017	**1 000 000**			**0**	**0**

Список литературы

1. *Логинова Г.Р.* Проблема отражения справедливой стоимости основных средств в бухгалтерском учете как индикатора экономического потенциала нефтедобывающей компании // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2011. № 11. С. 106–100.

2. Методические особенности оценки поисково-разведочных скважин. URL: http://www.appraiser.ru/UserFiles/File/Conference/25-11-2010/04filatov.pdf. (дата обращения: 02.02.2016)

3. *Руф Ю.Н.* Амортизация основных средств: затрата или накопления // Современные аспекты экономики. 2013. № 3(187). С. 98–100.

4. *Ибрагимова А.Х.* Амортизационные отчисления по скважинам в геологоразведке // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 2 . С. 58–60.

5. *Суругин Д.Н.* Проблемы налогообложения бездействующих нефтяных скважин // Нефть, газ и право. 2011. № 2. С. 25–36.

6. Система единого учета (النظـــام المحاســـبي الموحـــد). Федеральный совет высшего органа финансового контроля Ирака. URL: http://www.d-raqaba-m.iq/pages_ar/system_muwahad_ar.aspx. (дата обращения: 15.09.2015)

7. *Мохаммад Б.А., Мизиковский Е.А.* Иракская Единая учетная система и ее соответствие международным стандартам финансовой отчетности // Вестник СамГУПС. 2015. Т. 2. №2(28). С.17–23.

8. *Danny Ben-Shahar, Eyal Sulganik.* Fair Depreciation: A Shapley Value Approach // The B.E. Journal of Theoretical Economics. 2009. Vol. 9. Iss. 1. URL: https://gilkalai.files.wordpress.com/2012/06/eyal2.pdf. (дата обращения: 15.01.2016)

9. *Noland T.R.* The sum-of-years' digits depreciation method: use by SEC filers // Journal of Finance and Accountancy. 2011. URL: http://www.aabri.com/manuscripts/10577.pdf. (дата обращения: 15.01.2016)

10. *Beeren A.R.* Economic consequences of depreciation method choices. URL: http://dare.uva.nl/cgi/arno/show.cgi?fid=491953. (дата обращения: 15.01.2016)

11. Accounting in the Oil & Gas Industry. KPMG. 2013. URL: http://urlid.ru/ahwm. (дата обращения: 16.01.2016)

12. *Демакова О.А., Овчинникова И.В.* Анализ применения положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) на примере бухгалтерской отчетности ОАО «Распадская» // Проблемы и перспективы экономики и управления: материалы II международной научной конференции (г. Санкт-Петербург, июнь 2013 г.). СПб.: Реноме, 2013. С. 70–74. URL: http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/77/3948/. (дата обращения: 16.01.2016)

13. *Карпова Т.П., Сюткина М.Г.* Аспекты размежевания затрат в нефтегазодобыче на капитализируемые и некапитализируемые // Управленческий учет. 2012. № 6. С. 10–15.

14. *Парасоцкая Н., Гугля А.* Понятие и виды поисковых активов. Порядок учета и налогообложения операций с поисковыми активами (ПБУ 24/11) // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2013. № 1. С. 297–301.

15. *Зылёва Н.В.* Проблемные аспекты нормативного регулирования бухгалтерского учета затрат по выполнению геологоразведочных работ // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. 2013. № 1. С. 159–165.

16. *Попов А.Ю.* Особенности бухгалтерского учета поисковых активов // Известия Уральского государственного экономического университета. 2013. № 5(49). С. 69–75.

17. *Чая В.Т., Панкратова В.В.* Особенности учета в нефтегазовых компаниях // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 1. С. 59–82.

18. Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US-GAAP и IAS. URL: http://www.rbsys.ru/print.php?page=80&option=public. (дата обращения: 15.01.2010)

19. *Кузовкин А.И., Голубченко Н.В., Яценко В.М.* Линейный метод амортизации сложного объекта, строящегося очередями при одновременном выпуске продукции (добыче сырья) // Микроэкономика. 2010. № 6. С. 57–62.

20. *Райт Ш., Галлан Р.* Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях. М.: Олимп-бизнес, 2007. 688 с.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Accounting Systems Adapting

REFORMING THE ACCOUNTING FOR OIL WELLS DEPRECIATION IN IRAQ

Belal A. MOHAMMAD [a], Natal'ya V. ZYLEVA [b,•]

[a] Mosul University, Mosul, Iraq
belalamjad@yahoo.com

[b] Tyumen State University, Tyumen, Russian Federation
zyileva@mail.ru

• Corresponding author

Article history:
Received 25 March 2016
Received in revised form
8 April 2016
Accepted 28 April 2016

JEL classification: E23, M20, M41, N40

Keywords: depreciation, amortization, well, accrual, per unit

Abstract

Importance The Republic of Iraq has the world's second largest oil reserves of the proven status. Exploration and production wells account for a large share of fixed assets of oil companies, and their depreciation is a weighty portion of production costs. Currently, the Uniform Accounting System, which is the Federal Law On Accounting, regulates fixed assets accounting, including wells. However, many of its provisions, including the methods of fixed assets depreciation, require updating.

Objectives The study aims to develop proposals to reform the Iraqi accounting treatment of oil wells depreciation that would meet the requirements of the market and International Financial Reporting Standards.

Methods The study draws on the analysis of accounting standards (US GAAP, IAS 16, PBU 6/01, Uniform Accounting System of Iraq) to compare the options of accrual of depreciation on oil wells, to assess the impact of accounting specifics of the oil industry on the choice of well depreciation methods.

Results To harmonize the Iraqi accounting for production costs in the oil industry, we recommend using the reviewed methodology for depreciation that links indicators of mineral reserves, production volumes and terms of depreciation accrual, and considers the specifics of organization of production in the industry.

Conclusions and Relevance There is a need to reform the accounting for oil wells depreciation within the overall harmonization of the accounting system in Iraq.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Loginova G.R. [The problem of recording the fair value of fixed assets in accounting books as an indicator of the oil company's economic potential]. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk = Topical Issues of Humanities and Sciences*, 2011, no. 11, pp. 106–100. (In Russ.)

2. *Metodicheskie osobennosti otsenki poiskovo-razvedochnykh skvazhin* [Methodological features of exploratory wells valuation]. Available at: http://www.appraiser.ru/UserFiles/File/Conference/25-11-2010/04filatov.pdf. (In Russ.) (accessed 02.02.2016)

3. Ruf Yu.N. [Depreciation of fixed assets: expense or accumulation]. *Sovremennye aspekty ekonomiki = Modern Aspects of Economics*, 2013, no. 3(187), pp. 98–100. (In Russ.)

4. Ibragimova A.K. [Wells depreciation in exploration]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2015, no. 2, pp. 58–60. (In Russ.)

5. Surugin D.N. [Problems of idle oil well taxation]. *Neft', gaz i pravo = Oil, Gas and Law*, 2011, no. 2, pp. 25–36. (In Russ.)

6. Uniform Accounting System (النظـام المحاسـبي الموحـد) Federal Council of the Supreme Body of Financial Control of Iraq. Available at: http://www.d-raqaba-m.iq/pages_ar/system_muwahad_ar.aspx. (accessed 09.15.2015)

7. Mohammad B.A., Mizikovskii E.A. [The Uniform Accounting System of Iraq and its compliance with international accounting standards]. *Vestnik SamGUPS = Bulletin of Samara State Transport University*, 2015, vol. 2, no. 2(28), pp. 17–23. (In Russ.)

8. Danny Ben-Shahar, Eyal Sulganik. Fair Depreciation: A Shapley Value Approach. *The B.E. Journal of Theoretical Economics,* 2009, vol. 9, iss. 1. Available at: https://gilkalai.files.wordpress.com/2012/06/eyal2.pdf. (accessed 15.01.2016)

9. Noland T.R. The sum-of-years' digits depreciation method: use by SEC filers. *Journal of Finance and Accountancy*, 2011. Available at: http://www.aabri.com/manuscripts/10577.pdf. (accessed 15.01.2016)

10. Beeren A.R. Economic Consequences of Depreciation Method Choices. Available at: http://dare.uva.nl/cgi/arno/show.cgi?fid=491953. (accessed 15.01.2016)

11. Accounting in the Oil & Gas Industry. KPMG, 2013. Available at: http://urlid.ru/ahwm. (accessed 16.01.2016)

12. Demakova O.A., Ovchinnikov I.V. [Analysis of the use of Accounting Standard "Natural Resources Development Cost Accounting" (PBU 24/2011): the financial statements of OAO Raspadskaya case]. *Problemy i perspektivy ekonomiki i upravleniya: materialy II mezhdunarodnoi nauchnoi konferentsii (g. Sankt-Peterburg, iyun' 2013 g.)* [Proc. 2nd Int. Sci. Conf. Problems and Prospects for Economy and Management (St. Petersburg, June 2013)]. St. Petersburg, Renome Publ., 2013, pp. 70–74. Available at: http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/77/3948/. (In Russ.) (accessed 01.16.2016)

13. Karpova T.P., Syutkina M.G. [Aspects of splitting costs in oil and gas production into capitalized and not capitalized]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2012, no. 6, pp. 10–15. (In Russ.)

14. Parasotskaya N., Guglya A. [The concept and types of mineral prospects. Accounting treatment and taxation of operations with mineral prospects (PBU 24/11)]. *RISK: Resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurentsiya = RISK: Resources, Information, Supply, Competition*, 2013, no. 1, pp. 297–301. (In Russ.)

15. Zyleva N.V. [Problematic aspects of statutory regulation of accounting for cost of geological exploration]. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Herald of Omsk University. Series: Economics,* 2013, no. 1, pp. 159–165. (In Russ.)

16. Popov A.Yu. [Specifics of accounting for mineral prospects]. *Izvestiya Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Journal of Ural State University of Economics*, 2013, no. 5(49), pp. 69–75. (In Russ.)

17. Chaya V.T., Pankratova V.V. [Specifics of accounting by oil and gas companies]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2010, no. 1, pp. 59–82. (In Russ.)

18. *Uchet raskhodov na osvoenie prirodnykh resursov v sootvetstvii s trebovaniyami US-GAAP i IAS* [Accounting for expenses for natural resource development according to requirements

of US-GAAP and IAS]. Available at: http://www.rbsys.ru/print.php?page=80&option=public. (In Russ.) (accessed 01.15.2016)

19. Kuzovkin A.I., Golubchenko N.V., Yatsenko V.M. [The linear method of a complex object depreciation under construction by stages with simultaneous production output (raw materials extraction)]. *Mikroekonomika = Microeconomics*, 2010, no. 6, pp. 57–62. (In Russ.)

20. Wright C., Gallun R. *Finansovyi i bukhgalterskii uchet v mezhdunarodnykh neftegazovykh kompaniyakh* [International Petroleum Accounting]. Moscow, Olimp-biznes Publ., 2007, 688 p.