

УДК 657.4:622

## ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РОЗВІДКУ ЗАПАСІВ НАФТИ І ГАЗУ: МІЖНАРОДНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД

Коцкулич Т.Я., Федоришин М.М.

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

Проведено аналіз вітчизняного та зарубіжного нормативно-законодавчого регулювання обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин. Виявлено, що існує досить багато нерегульованих моментів у П (с)БО 33 щодо порядку визнання витрат активами, амортизації таких витрат. У статті зроблено відповідні рекомендації щодо удосконалення обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин. Уточнено перелік витрат, на які поширюється дія П (с)БО 33 для підприємств нафтогазовидобувної галузі.

**Ключові слова:** облік, витрати, запаси нафти і газу, витрати, законодавче регулювання.

**Постановка проблеми.** Ефективність діяльності підприємств видобувної галузі залежить від складного комплексу факторів. Ефективне управління витратами є одним із шляхів підвищення конкурентоздатності та результативності вітчизняних нафтогазовидобувних підприємств за умов відкриття зовнішніх ринків. Важливо зауважити, що однією із суттєвих статей витрат нафтогазовидобувних підприємств складають витрати на розвідку запасів корисних копалин.

Особливості ведення бухгалтерського обліку на підприємствах такої галузі діяльності великою мірою обумовлені саме специфікою технологічного процесу пошуку, розвідки та оцінки родовищ природних ресурсів, що потребує детального вивчення складу витрат на розвідку запасів, існуючого нормативно-законодавчого регулювання їх обліку в Україні та за кордоном.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Деякі аспекти питання обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин висвітлювалось у працях науковців, зокрема: Голова С.Ф. [1], Данилюка М.О. [2], Єфремової А.А. [3], Кафки С.М. [4], Метла О.С. [5], Орлової В.К. [6], та інших. Автори досліджують суть та визнання витрат, правила їх відображення у фінансовій звітності, органі-

зацію обліку та контролю на різних стадіях діяльності підприємств.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** На даний час існують суттєві розбіжності у нормативному регулюванні обліку діяльності з пошуку та розвідки корисних копалин, як у зарубіжних країнах, так і в Україні, де у 2008 році введено в дію П (с)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин». Суттєву частину робіт із розвідки запасів складають бурові роботи, тоді як у відомих джерелах мало присвячено уваги дослідженню особливостей обліку саме витрат на будівництво свердловин.

**Метою статті** є дослідження нормативно-законодавчого регулювання обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин за кордоном та в Україні, особливостей обліку таких витрат на підприємствах нафтогазовидобувної галузі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Успішне вирішення проблеми організації ефективної системи управління витратами у великій мірі залежить від ґрунтовного вивчення чинників, що впливають на їх склад і структуру, а також, на основі цього, побудові відповідної системи обліку, яка надаватиме необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Першочергово вважаємо за необхідне чітко визначити, які саме роботи підпадають під визначення «розвідка» та «розробка» стосовно до нафтогазовидобувних підприємств, щоб мати змогу відокремити саме ті витрати, що входять до складу витрат на розвідку для цілей бухгалтерського обліку. Особливо актуальним це питання є з огляду на введення в дію у 2008 році П (с)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [7], який містить тільки загальні рекомендації без урахування специфіки нафтогазовидобувної галузі.

Зокрема, під розвідкою запасів корисних копалин тут слід розуміти «пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, включаючи нафту, природний газ та інші невідтворювані природні ресурси, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин».

Визначення поняття «розвідка родовищ нафти і газу» подано у Галузевому стандарті № 320-2002: «розвідка родовищ нафти і газу – етап (комплекс) геологорозвідувальних робіт, що здійснюються з метою визначення геометричних, фільтраційно-ємнісних, геолого-промислових та інших параметрів відкритих родовищ нафти і газу, підрахунку розвіданих запасів вуглеводнів, визначення всіх параметрів, необхідних для складання проекту розробки родовища» [8].

Згідно із ст. 1 Закону України «Про нафту і газ» [9], «розробка родовища нафти і газу – технологічний процес вилучення з родовища нафти, газу та супутніх їм корисних компонентів, який складається з двох послідовних етапів – дослідно-промислової розробки родовища та промислової розробки родовища».

В свою чергу, «Дослідно-промислова розробка родовища нафти і газу – стадія геологічного вивчення родовища, на якій здійснюється видобуток з родовища обмеженої кількості нафти і газу з метою визначення його промислової цінності, уточнення гірничо-геологічних та технологічних параметрів, необхідних для підрахунку запасів нафти, газу і супутніх компонентів та обґрунтування вибору раціонального методу (технології) промислової розробки родовища».

Звідси можна зробити такі висновки. По-перше, для цілей обліку із виконанням вимог П (с)БО 33, до складу витрат на розвідку слід відносити комплекс робіт, що належать не тільки до розвідки як такої, але і до етапу дослідно-промислової розробки родовища. Це можна обґрунтувати тим, що на цьому етапі здійснюються роботи, які дозволяють остаточно оцінити технічну можливість та економічну доцільність видобутку корисних копалин, що і вимагає П (с)БО 33.

По-друге, як видно з переліку робіт на стадії розвідки, однією із суттєвих складових є роботи з будівництва пошукових та розвідувальних свердловин, що вимагає врахування особливостей даного виду діяльності. Серед найсуттєвіших факторів, що впливають на склад, структуру, організацію обліку витрат на будівництво свердловин, перш за все слід виділити природні та технологічно-організаційні (геологічні особли-

вості, віддаленість свердловин від підприємства, довготривалість процесу будівництва, велика ймовірність виникнення ускладнень, складна виробнича структура, наявність великої кількості обслуговуючих та допоміжних підрозділів тощо).

Облік витрат на будівництво свердловин доцільно вести за кожною свердловиною окремо у розрізі етапів будівництва та статей калькулювання:

I. Підготовчі роботи до будівництва свердловин (в тому числі: облаштування площ, рекультивація землі).

II. Будівельно-монтажні роботи.

III. Буріння і кріплення свердловин:

3.1 Матеріальні витрати (сировина й матеріали, в т.ч.: труби обсадні, портландцемент тампонажний, матеріали для промивальних рідин, долота бурові), паливо й енергія на технологічні цілі (в т.ч.: пально-мастильні матеріали для двигунів внутрішнього згоряння (ДВЗ), паливо для опалення, електроенергія), інші матеріальні витрати; 3.2 Заробітна плата основна; 3.3 Заробітна плата додаткова; 3.4 Відрахування на соціальні заходи; 3.5 Амортизація основних засобів (бурового обладнання): 3.5.1 Амортизація необоротних матеріальних активів (в т.ч.: знос бурильних труб, знос спуско-підйомного і ловильного бурильного інструмента, знос двигунів внутрішнього згоряння); 3.6 Витрати на експлуатацію бурового обладнання і інструменту (в т.ч.: прокат бурового обладнання, прокат турбобурів (електробурів), прокат бурильних труб, прокат електрообладнання і засобів електропостачання); 3.7 Інші прямі виробничі витрати (в т.ч.: послуги транспорту і спецтехніки, послуги на тампонажні роботи (в бурінні і кріпленні), геофізичні дослідження в свердловинах, інші витрати допоміжного виробництва, інші послуги сторонніх організацій, надбавка за пересувний, роз'їзний характер робіт, витрати, пов'язані з вахтовим методом).

IV. Випробування свердловин на продуктивність.

V. Загальнопромислові витрати (в т.ч. основного виробництва).

VI. Втрати від браку.

Для підприємця-виконавця бурових робіт аналітичний облік витрат дозволить здійснювати їх ефективно управління, а для підприємця-замовника – відділити ті витрати, які підлягають капіталізації згідно із вимогами П (с)БО 33.

Принципово важливим для формування собівартості видобутих корисних копалин (а значить, і їх ціни), є питання капіталізації витрат на розвідку. Міжнародні та вітчизняні нормативні документи пропонують різні підходи до включення окремих статей до витрат періоду або необоротних активів. У загальному вигляді, алгоритм поділу витрат на такі категорії можна відобразити таким чином (рис. 1).

У міжнародній практиці (стосується GAAP) та МСБО) найбільш поширеними є такі методи обліку витрат на розвідку корисних копалин:

- метод повних витрат;
- метод успішних зусиль;
- метод ділянки, що цікавить [1].

Узагальнену характеристику методів подано у табл. 1.

Дослідження діяльності зарубіжних видобувних компаній свідчить, що великі американські

та російські нафтогазові компанії використовують метод успішних зусиль, а недавно засновані компанії – метод повних витрат, що дозволяє їм відстрочити вплив певної частини витрат на розвідку на фінансовий результат поточного періоду.

Очевидно, що П (с)БО 33 створено, спираючись на вже існуючі МСБО та GAAP. Проте вітчизняний стандарт, не дивлячись на існування зарубіжних аналогів, містить досить багато суперечностей або недостатньо детально розкритих питань. Зокрема, у П (с)БО 33 не міститься вказівок щодо визначення того моменту, коли технічна можливість та комерційна доцільність видобутку корисних копалин стали очевидними. Можна припустити, що такі критерії кожне видобувне підприємство повинно встановити самостійно у своїй обліковій політиці, враховуючи технологічні особливості видобутку окремих видів запасів.

Важливо звернути увагу на те, що у національному стандарті 33 нічого не деталізовано про нарахування амортизації на активи з розвідки запасів корисних копалин, хоча і зазначено, що щороку на дату річного балансу вони тестуються на наявність ознак можливого зменшення їхньої корисності на підставі П (С)БО 28 «Зменшення

корисності активів» [10]. Тобто даний момент законодавчо не врегульований. Безперечно, зрозумілим є те, що регулювання процесу нарахування амортизації активів здійснюється згідно з П (С)БО 7 «Основні засоби» [12] та 8 «Нематеріальні активи» [13].

У МСБО амортизацію запасів корисних копалин позначають терміном «виснаження». Виснаження – систематичне списання капіталізованих витрат на розвідку і оцінку запасів корисних копалин. Норму виснаження зазвичай розраховують як співвідношення вартості активу до очікуваного об'єму видобутих копалин за весь період експлуатації [11].

Вважаємо, що для цілей бухгалтерського обліку у видобувній сфері діяльності доцільно використовувати такі методи нарахування амортизації як прямолінійний і метод списання за одиницею продукції (виробничий).

В даному випадку обидва методи мають як переваги, так і недоліки. Прямолінійний метод є найбільш зручним та простим для розрахунку. При цьому, очікуваним терміном експлуатації активу з розвідки буде вважатися період, протягом якого підприємство проводить роботи розвідки та оцінки запасів корисних копалин на відповідній території родовища. Компанія може встановити термін корисного використання виходячи із термінів дії ліцензії на право розвідки родовища.

Натомість, виробничий метод набагато точніше відображає умови експлуатації активу, і, таким чином, дозволить краще узгодити доходи і витрати звітного періоду, що у довгострокових проєктах є особливо актуально. Проте точно оцінити загальний обсяг корисних копалин, які будуть видобуті за весь період експлуатації родовища, не завжди можливо, і це, в свою чергу, впливає на достовірність обчисленої суми амортизації та, відповідно, фінансового результату за звітний період.

Не врегульовано на достатньо детальному рівні і питання відображення в обліку витрат на розвідку запасів. Так, у плані рахунків бухгалтерського обліку [14] не передбачає окремого рахунку для обліку активів, пов'язаних з розвідкою запасів корисних копалин. Після визнання технічної можливості та економічної доцільності подальшого видобутку корисних копалин витрати на розвідку їхніх запасів визнаються

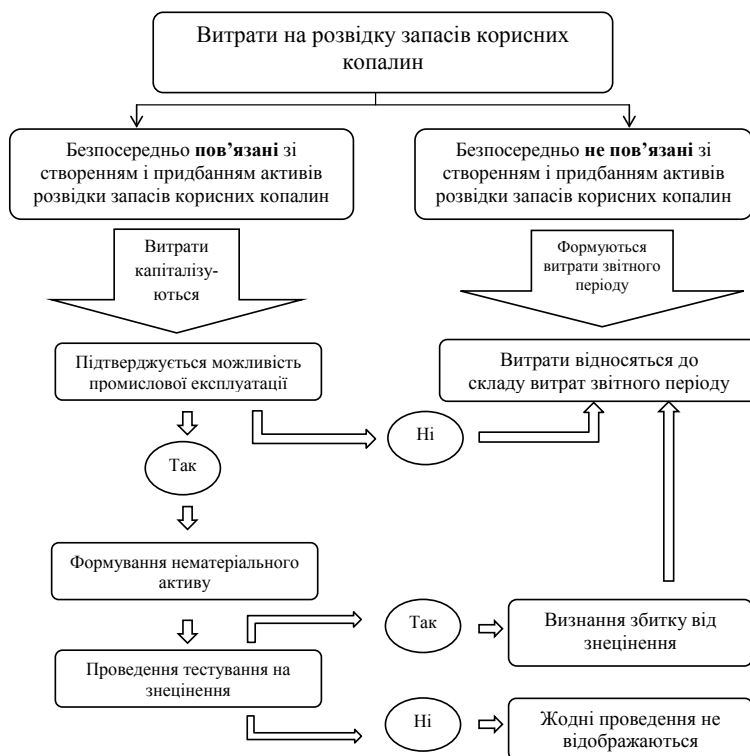


Рис. 1. Порядок розподілу витрат на дослідження та розвідку кваліфікаційних активів (систематизовано на основі [7; 5])

Таблиця 1

Методи обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин у видобувних галузях

Вид витрат	Метод		
	повних витрат	успішних зусиль	ділянки, що цікавить
Розвідка до придання	капіталізуються	зазвичай списуються на витрати	капіталізуються або списуються на витрати
Придбання нерухомості	капіталізуються	капіталізуються	капіталізуються
Розвідка після придання	капіталізуються	капіталізуються або списуються на витрати	капіталізуються або списуються на витрати
Оцінка	капіталізуються	капіталізуються або списуються на витрати	капіталізуються або списуються на витрати

Джерело: [1, с. 927-928]

активами у складі нематеріальних активів. Таким чином, у бухгалтерському обліку необхідно ввести окремі субрахунок до рахунку 12, де мають накопичуватись відповідні витрати.

**Висновки з даного дослідження і перспективи подальшого розвитку.** У даному дослідженні було проведено аналіз вітчизняного та зарубіжного нормативно-законодавчого регулювання

обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин. Виявлено, що існує досить багато нерегульованих моментів у П (с)БО 33 щодо порядку визнання витрат активами, амортизації таких витрат, зроблено відповідні рекомендації. Окрім того, потребує уточнень перелік витрат, на які поширюється дія П (с)БО 33 для підприємств нафтогазовидобувної галузі.

## Список літератури:

1. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Лібра, 2008. – 1000 с.
2. Данилюк М. О. Організаційно-економічні основи реформування нафтогазового комплексу України / М. О. Данилюк. – К.: Манускрипт, 1998. – 237 с.
3. Ефремова А. А. Особенности учета затрат на геологоразведочные работы по международным стандартам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rbsys.ru/print.php?page=136&option=public>
4. Кафка С. М. Особливості обліку витрат на нафтовидобувних підприємствах / С. М. Кафка // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2004. – № 4 (30). – С. 86-93.
5. Метла О. С. Методика обліку капітальних витрат на розвідку та оцінку запасів корисних копалин у відповідності з методом благополучних зусиль / О. С. Метла // Облік і фінанси. – 2015. – № 3. – С. 26-33.
6. Орлова В. К., Кафка С. М. Бухгалтерський облік на підприємствах нафтогазової промисловості: навч. посіб. / В. К. Орлова, С. М. Кафка. – Івано-Франківськ: Нова Зоря, 2013. – 783 с.
7. Витрати на розвідку запасів корисних копалин: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>
8. Галузевий стандарт України № 320-2002 «Розвідка (до розвідка) та облаштування родовищ нафти і газу. Складові елементи видів робіт і об'єкти будівництва».
9. Закон України «Про нафту і газ» від 12 липня 2001р. № 2665-III. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2665-14>
10. Зменшення корисності активів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
11. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин: Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 // Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dipifr.info>
12. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
13. Нематеріальні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
14. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
15. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

**Коцкулич Т.Я., Федорышин М.М.**

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

## ОТОБРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ ЗАПАСОВ НЕФТИ И ГАЗА: МЕЖДУНАРОДНЫЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ

### Аннотация

Проведен анализ отечественного и зарубежного нормативно-законодательного регулирования затрат на разведку полезных ископаемых. Выявлено, что существует достаточно много неурегулированных моментов в П (с)БУ 33 касательно порядка признания затрат активами, амортизации таких затрат. В статье сделаны соответствующие рекомендации для усовершенствования учета затрат на разведку запасов полезных ископаемых. Уточнен перечень затрат, на которые распространяется действие П (с)БУ 33 для предприятий нефтегазодобывающей отрасли.

**Ключевые слова:** учет, затраты, запасы нефти и газа, законодательное регулирование.

**Kotskulich T.Y., Fedoryshyn M.M.**

Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas

## **THE EXPENSES ON THE EXPLORATION OF OIL AND GAS RESERVES ACCOUNTING: INTERNATIONAL AND DOMESTIC EXPERIENCE**

### **Summary**

The domestic and international experience of legislative regulation of expenses on the exploration of oil and gas reserves accounting was made. It was investigated, that there are a lot of non-regulated aspects in the AS 33 concerning procedure of the expenses recognition as assets, depreciation of such expenses. In the article the according recommendations to improve e accounting of expenses on the exploration of oil and gas reserves were made. The list of the expenses which should be regulated by AS 33 for oil and gas- producing enterprises was made more exact.

**Keywords:** accounting, expenses, oil and gas reserves, legislative regulation.