

УДК 657.4:622

ДОСЛІДЖЕННЯ ПИТАНЬ ПОДАЛЬШОЇ ОЦІНКИ АКТИВІВ, ВИЗНАННЯ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ У ПРОЦЕСІ ЗДІЙСНЕННЯ ДОСЛІДНО-ПРОМИСЛОВОЇ РОЗРОБКИ РОДОВИЩ НАФТИ І ГАЗУ

Коцкулич Т.Я.

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

Проведено аналіз існуючих національних та міжнародних стандартів обліку та звітності, що регулюють облік підприємств видобувної галузі. Виявлено існування невідповідностей у вітчизняному та зарубіжному законодавчому регулюванні обліку витрат під час геологічного вивчення надр. Здійснено аналіз особливостей обліку та визнання витрат і доходів, що виникають під час дослідно-промислової розробки родовищ нафти і газу. Надано рекомендації щодо удосконалення оцінки та обліку витрат на дослідно-промислову розробку. Уточнено питання відображення реалізації нафти і газу спільними підприємствами.

Ключові слова: дослідно-промислові роботи, родовище нафти і газу, облік витрат на дослідно-промислові роботи, витрати періоду, нематеріальні активи, капіталізація витрат, доходи від реалізації.

Постановка проблеми. На даний момент ні в Україні, ні за кордоном, не існує комплексних нормативних документів, які б регулювали правила обліку та відображення у фінансовій звітності результати операцій, що здійснюють видобувні підприємства, починаючи від отримання прав на пошук корисних копалин і закінчуючи реалізацією видобутих нафти і газу. Видобувні підприємства у своїй діяльності користуються уніфікованими стандартами, які, на жаль, не враховують широкого кола специфічних питань та ситуацій, що виникають на видобувних підприємствах нафтогазовидобувної галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню теоретичного обґрунтування визнання та класифікації витрат у видобувній галузі, і у нафтогазовій, зокрема, досить багато уваги було приділено у працях зарубіжних та вітчизняних вчених. Серед них слід відзначити таких дослідників, як Брадул О. М. [1], Кафка С. М. [2], Пилипів Н. І. [3], та інші. Проте у цих та інших працях, як і у існуючому законодавстві відсутній комплексний підхід до розкриття особливостей обліку витрат і доходів на всіх етапах апстріму.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 (МСФЗ 6) [4] та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (П(с) БО 33) [5] регулюють облік та відображення у звітності тільки одного із етапів геологічного вивчення надр, а саме оцінки та розвідки природних ресурсів. Мало того, МСФЗ 6 має тимчасовий статус, так як Комітет з МСФЗ, що розробляє і впроваджує стандарти обліку та звітності, має у планах створення комплексних та більш деталізованих стандартів для підприємств видобувної галузі. Це свідчить про те, що на даний момент практично відсутня нормативна база міжнародного рівня, яка б висвітлювала особливості діяльності видобувних підприємств, в тому числі і нафтогазової галузі. Отже, досить широке коло специфічних питань щодо обліку операцій на інших етапах вивчення надр (окрім оцінки та розвідки) залишилися за рамками вказаних нормативних документів.

Формулювання цілей дослідження. Основною метою проведення даного дослідження є аналіз

особливостей відображення витрат і доходів витрат видобувних підприємств до початку видобутку нафти і газу. Для вирішення поставленої мети було виділено такі цілі:

– дослідити існуюче зарубіжне та вітчизняне нормативно-законодавче регулювання обліку витрат та доходів у видобувній галузі;

– надати рекомендації щодо виокремлення етапу дослідно-промислових робіт у видобутку нафти і газу;

– розробити рекомендації щодо визнання, оцінки, обліку, відображення у звітності витрат і доходів, що виникають під час проведення дослідно-промислових робіт у видобутку нафти і газу.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Одним із суттєвих питань, яке не розкрито у МСФЗ 6 та П(с)БО 33, є облік витрат, пов'язаних із розробкою родовищ корисних копалин. Які саме витрати слід відносити до цього етапу, не обумовлено у стандартах. У МСФЗ 6 вказується лише, що діяльність щодо розробки родовищ починається, коли стають очевидними технічні можливості та комерційна доцільність видобутку корисних копалин, а також, коли ідентифікований запас мінеральних ресурсів готовий до видобутку. Також у стандарті зазначено, що цей етап закінчується із початком видобування мінеральних ресурсів. Та цієї інформації надто мало, щоб видобувне підприємство могло чітко розмежувати початок та закінчення саме цієї ділянки.

Для уточнення цього аспекту звернемося до вітчизняного законодавства. Так, згідно із Наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 3 березня 2003 р. № 34/м, родовища, які можна вважати підготованими до дослідно-промислової розробки корисних копалин (ДПР), мають такий ступінь геологічного і техніко-економічного вивчення, що «забезпечує можливість визначення усіх наявних корисних копалин і компонентів, очікуваних розмірів родовища та його геологічної будови, технологічних властивостей, гірничо-геологічних умов залягання, гірничотехнічних, екологічних та інших умов вилучення та перероблення з достатньою деталістю для оцінки їх промислового значення [6].

Обґрунтування доцільності проведення ДПР в Україні здійснюється на основі матеріалів попередньої геолого-економічної оцінки та складени-

ми проектами для ДПР. Остаточне рішення про проведення ДПР приймає користувач надр або замовник (інвестор) робіт з геологічного вивчення надр після прийняття відповідного рішення спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади, до відання якого віднесені питання державного регулювання нафтогазової галузі.

Зазвичай на стадії дослідно-промислової розробки родовищ нафти і газу здійснюється видобуток обмеженої кількості нафти і газу з родовища з метою визначення його промислової цінності, уточнення технологічних та гірничо-геологічних параметрів, які потрібні для оцінювання запасів нафти і газу та обґрунтування найбільш доцільної технології (методу) промислової розробки родовища. По суті, ця стадія є основою для підтвердження результатів геологічного вивчення надр.

Для обліку та відображення у фінансовій звітності важливі також часові рамки проведення тих чи інших робіт. Що стосується часових рамок проведення ДПР, то пробна експлуатація свердловин на нафту і газ, згідно із Наказом № 34/м [6], має бути здійснена у термін не більше одного року у відповідності із затвердженим планом пробної експлуатації.

З огляду на те, що кожне родовище має свої геолого-технологічні особливості, а у стандартах обліку немає прямих вказівок щодо визначення, коли саме настає момент технічної та комерційної доцільності, видобувні підприємства повинні чітко описати межі різних етапів геологічного дослідження надр з урахуванням конкретних умов їх роботи у наказі про облікову політику.

У зарубіжних та вітчизняних стандартах не розкрито в деталях і питання щодо рекласифікації капіталізованих активів, що виникли внаслідок розвідки та оцінки, на матеріальні та нематеріальні. На нашу думку, при прийнятті рішення, до якого саме активу слід відносити капіталізовані раніше витрати, потрібно враховувати їх ступінь приналежності:

- до створення знань про мінеральну базу досліджуваного родовища;
- до об'єкта, що має фізичну форму та буде у подальшому використовуватись у якості окремого самостійного активу.

У першому випадку капіталізовані витрати слід віднести на рахунок нематеріальних активів, а у другому – основних засобів або інших необоротних матеріальних активів. У подальшому видобувне підприємство повинно дотримуватись послідовного використання такого підходу.

Видобувні підприємства нафтогазової галузі найчастіше стикаються із проблемою перекласифікації розвідувальних свердловин при переході до ДПР. Найчастіше розвідувальні свердловини, які переводяться до складу експлуатаційних, будуть являти собою матеріальний актив, а отже, їх вартість слід включати до складу основних засобів (рекомендуємо для цього використовувати субрахунок 103 «Будинки та споруди»). Проте слід мати на увазі і те, що спорудження деяких розвідувальних свердловин може призвести лише до отримання нових знань (інформації про родовище). У цьому випадку вартість таких свердловин разом із вартістю проведених геологічних, геофізичних робіт тощо включають до складу нематеріальних активів (рахунок 127 «Інші нематеріальні активи»).

Не варто також поза увагою залишати ще одну складну ділянку: роботи, що зазвичай виконуються на етапі ДПР, можуть продовжуватись і під час видобутку. Прикладом можуть слугувати так звані розкривні роботи. Справа в тому, що вони можуть мати двояку природу: підтримувати поточний рівень видобутку або збільшувати її завдяки розкриттю нових пластів. Цей момент також не розкритий ні у МСФЗ, ні у вітчизняних П(с)БО. Якщо ж звернутись до досвіду зарубіжних компаній, які перейшли на міжнародні стандарти, то він свідчить, що більше половини видобувних підприємств чітко відокремлюють витрати, що пов'язані із підтримкою поточного рівня видобутку від тих, що сприятимуть її збільшенню. У першому випадку такі витрати розглядають як витрати періоду, а у другому – капіталізують.

Вважаємо, що українським видобувним підприємствам теж доцільно дотримуватись такого підходу, і поточні витрати відображати у складі загальновиробничих або прямих виробничих витрат (рахунки 91 та 23 відповідно із подальшим їх включенням до собівартості видобутих нафти і газу). Другу групу витрат спочатку слід відображати на рахунок 15 «Капітальні інвестиції», а потім перекласифікувати у відповідний нематеріальний чи матеріальних необоротний актив подібно до описаного вище.

В процесі проведення ДПР часто виникає необхідність у пробному видобутку нафти і газу з експлуатаційної або розвідувальної свердловини ще до початку повномасштабної розробки родовища. Вуглеводні, видобуті при цьому, можуть бути реалізовані третім сторонам. Проте визнання доходів від реалізації, згідно із вимогами міжнародних стандартів, на цьому етапі не відбувається. Натомість, необхідно зменшити суму відповідного активу. П(с)БО 33 дане питання також не регулює, тому вважаємо, що вітчизняним підприємствам доречно у такій ситуації зменшувати по кредиту суму капіталізованих витрат (рахунок 15), оскільки видобуті нафта чи газ зменшують розвідані запаси.

Можуть також виникати проблеми із визнанням доходів від видобутку у процесі ДПР, коли родовище знаходиться у концесії або видобуток здійснюється спільними підприємствами. Суть проблеми полягає у тому, що кожне спільне підприємство за певний звітний період може видобути меншу або більшу кількість вуглеводнів, ніж це передбачено його дольовою участю (наприклад, це може бути пов'язано із логістичною доцільністю кожен учасник по черзі видобуває таку кількість, щоб заповнити танкер). За своєю економічною сутністю недоотримані або отримані надлишково видобуті вуглеводні є продажем, а отже, можуть визнаватись як дохід від реалізації компанією, яка здійснила видобуток у недостатньому обсязі. Таким чином, ця компанія у своїй звітності відобразить дебіторську заборгованість та дохід від реалізації. В той же час, компанія, яка здійснила понаднормовий видобуток, на звітну дату має відобразити зобов'язання та запаси (товари).

Одночасно постає питання оцінки таких статей звітності. Якщо дотримуватись вимог Міжнародних стандартів, то п. 9 МСФЗ 18 «Виручка» [7], дохід від реалізації має визнаватись у сумі справедливої вартості. У нашому ж випадку

справедливою вартістю нафти і газу є їх ринкова вартість. Таким чином, компанія-покупець у своїй звітності відображатиме зобов'язання та запаси у такій же сумі.

Недоотримана вартість видобутих вуглеводнів являє собою право на отримання у майбутньому належної кількості сировини за рахунок наступного видобутку. Одночасно, зобов'язання за надлишковий видобуток є зобов'язанням поставити нафту чи газ за рахунок долі компанії у майбутніх обсягах видобутку.

Висновки і перспективи дослідження. У результаті проведеного дослідження було виявлено, що існує досить багато проблемних питань щодо обліку та оцінки витрат і доходів, що виникають у процесі дослідно-промислової розробки родовищ. Частина з них регулюється тільки міжнародними стандартами фінансової звітності,

але переважна більшість не врегульована ні міжнародними, ні національними стандартами. Для ліквідації таких пробілів у нормативному регулюванні було надано рекомендації щодо відображення поточних та капіталізованих витрат на ДПР із поділом останніх на матеріальні та нематеріальні активи, оцінці доходів від реалізації видобутих під час ДПР нафти і газу тощо. Дані рекомендації нададуть можливість більш інформативно та достовірно відображати статті доходів, витрат та активів видобувних підприємств у відповідності із міжнародними стандартами фінансової звітності. Перспективним напрямом дослідження є подальша деталізація особливостей визнання доходів від видобутку нафти і газу до початку повноцінної промислової розробки родовища. Необхідно також більш детально дослідити питання буріння бокових стволів свердловини.

Список літератури:

1. Брадул О.М. Удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості в гірничодобувній промисловості в умовах ЕОМ / О.М. Брадул // Економіка: проблеми теорії та практики: [зб. наук. праць]. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – Вип. 127. – С. 16-24.
2. Кафка С.М. Особливості обліку витрат на нафтовидобувних підприємствах / С.М. Кафка // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2004. – № 4(30). – С. 86-93.
3. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: [монографія] / Н.І. Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 (МСФЗ 6) «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>
5. П(с)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua>
6. Наказ Міністерства екології та природних ресурсів України від 3 березня 2003 р. № 34/м «Про затвердження Положення про порядок організації та виконання дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0377-03>
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 (МСФЗ 18) «Виручка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias18.pdf
8. Закон України «Про надра» від 27.07.94 р. № 132/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>
9. П(с)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
10. П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

Коцкучич Т.Я.

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ИССЛЕДОВАНИЕ ВОПРОСОВ ДАЛЬНЕЙШЕЙ ОЦЕНКИ АКТИВОВ, ПРИЗНАНИЯ ЗАТРАТ И ДОХОДОВ В ПРОЦЕССЕ ПРОВЕДЕНИЯ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКО-ПРОМЫШЛЕННЫХ РАБОТ

Аннотация

Проведён анализ существующих национальных и международных стандартов учёта и отчетности, которые регулируют учёт предприятий добывающей промышленности. Выявлены несоответствия в отечественном и зарубежном законодательном регулировании учёта затрат во время геологического исследования недр. Проведён анализ особенностей учёта и признания доходов, возникающих во время исследовательско-промышленной разработки месторождений нефти и газа. Даны рекомендации по усовершенствованию оценки и учёта затрат на исследовательско-промышленную разработку. Уточнены вопросы по реализации нефти и газа совместными предприятиями.

Ключевые слова: исследовательско-промышленные работы, месторождения нефти и газа, учёт затрат на исследовательско-промышленные работы, затраты периода, нематериальные активы, капитализация затрат, доход от реализации.

Kotkulich T.Y.

Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas

INVESTIGATION OF FURTHER ASSETS EVALUATION, COSTS AND REVENUES RECOGNITION IN THE PROCESS OF INVESTIGATION AND INDUSTRIAL OPERATIONS

Summary

An analysis of existing national and international accounting and reporting standards that regulate the accounting of mining enterprises is carried out. Discrepancies in domestic and foreign legislative regulation of cost accounting during geological exploration of subsoil have been revealed. The analysis of peculiarities of accounting and recognition of incomes occurring during the research and industrial development of oil and gas fields is carried out. Recommendations to improve the assessment and accounting of costs for research and development were given. The issues on the of oil and gas revenues by joint ventures have been clarified.

Keywords: research and industrial works, oil and gas fields, accounting of expenses for research and industrial works, expenses of the period, intangible assets, capitalization of costs, revenues.