

Орлова В.К., к.е.н., професор,

Долішня Т.І., к.е.н., доцент,

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,

м. Івано-Франківськ

Порівняльна характеристика МСФЗ 6 „Розвідка та оцінка запасів корисних копалин” та П(С)БО 33 „Витрати на розвідку запасів корисних копалин” в контексті трансформації фінансової звітності

В статті проведено порівняльний аналіз основних положень МСФЗ (IFRS) 6 і П(С)БО 33 в контексті трансформації фінансової звітності щодо відображення витрат на розвідку і оцінку корисних копалин та розглянуто особливості застосування МСФЗ (IFRS) 6 на підприємствах нафтогазової галузі. Результати аналізу доцільно використовувати при формуванні раціональної облікової політики, що в свою чергу, дозволить уникнути багатьох коригувань у відображенні витрат на розвідку і оцінку корисних копалин при трансформації звітності у звітність за МСФЗ.

Ключові слова: витрати, розвідка і оцінка запасів, трансформація, фінансова звітність, стандарти, підприємства нафтогазової галузі.

В статье проведен сравнительный анализ основных положений МСФО (IFRS) 6 и П(С)БУ 33 в контексте трансформации финансовой отчетности по отражению расходов на разведку и оценку полезных ископаемых и рассмотрены особенности применения МСФО (IFRS) 6 на предприятиях нефтегазовой отрасли. Результаты анализа целесообразно использовать при формировании рациональной учетной политики, что в свою очередь, позволит избежать многих корректировок в отражении расходов на разведку и оценку полезных ископаемых при трансформации отчетности в отчетность по МСФО.

Ключевые слова: расходы, разведка и оценка запасов, трансформация, финансовая отчетность, стандарты, предприятия нефтегазовой отрасли.

The article presents the comparative analysis of conceptual issues of IFRS 6 and SSAP 33 within the framework of restating financial statements that present expenses for minerals prospecting and evaluation. The author investigates the details of IFRS 6 application in oil and gas enterprises. Analysis results can be effectually used in rational accounting policy formation, which can, in its turn, allow to avoid multiple corrections in presentation of expenses for minerals prospecting and evaluation in the process of restating financial statements according to IFRS.

Key words: expenses, minerals prospecting and evaluation, restatement, financial statement, standards, oil and gas enterprises.

Постановка проблеми. Однією із найважливіших стратегічних галузей є нафтогазова галузь, яка забезпечує енергетичну та економічну безпеку України. Підприємства нафтогазової галузі забезпечують вагомий фінансовий вклад в економіку держави. Саме тому обліку в нафтогазових компаніях потрібно приділяти велику увагу, зокрема, його кінцевій меті, формуванню фінансової звітності як інформаційної основи для обґрунтування та прийняття ефективних управлінських рішень.

В міжнародній практиці прийнято діяльність нафтогазових компаній умовно поділяти на апстрім (процес розвідки-видобутку корисних копалин) та даунстрім (процес транспортування, збуту продукції).

Розвідка та оцінка запасів є однією із стадій нафтового апстріму.

Розвідка представляє ретельне дослідження ділянок надр (при наявності ліцензії) шляхом здійснення комплексу геологорозвідувальних робіт, які включають топографічні, геологічні, геохімічні і геофізичні дослідження і розвідувальне буріння, що дає змогу оцінити промислове значення нафтового родовища та підготувати його до розробки.

Оцінка запасів корисних копалин і компонентів передбачає підтвердження їх наявності та оцінку обсягів корисних копалин і компонентів на основі попередньо проведених геолого-геофізичних досліджень і розвідувального буріння. Зазвичай, при виявленні в одній або декількох розвідувальних свердловинах нафти бурять випереджувальні свердловини.

Роботи із розвідки та оцінки запасів корисних копалин характеризується особливостями, які безпосередньо впливають на організацію і ведення обліку на підприємствах:

1) високі ризики пошуково-розвідувальних робіт, зазвичай, при мінімальній ймовірності виявлення комерційно- (промислово-) вагомої величини запасів на визначеній ділянці;

2) часовий проміжок процесу „початок розвідувальних робіт-оцінка-початок видобутку” доволі тривалий, може складати декілька років;

3) неможливість з достатньою надійністю визначити вартість вуглеводневих запасів для відображення в фінансовій звітності;

4) практично відсутній зв'язок між понесеними витратами і отриманими результатами розвідувальної діяльності;

5) великі витрати та ризики спонукають до участі в спільній діяльності.

У відповідності до міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ (IFRS)) 6 „Розвідка та оцінка запасів корисних копалин” (exploration for and evaluation of mineral resources) – це пошук запасів корисних копалин (включаючи мінерали, нафту, природний газ та подібні не відтворювані ресурси) після отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку на конкретній території, а також визначення здійсненності технічної та комерційної доцільності видобування корисних копалин.

Аналогічно МСФЗ (IFRS) 6 тільки з уточненням вимоги щодо визначення якості корисних копалин дає визначення національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 33 „Витрати на розвідку запасів корисних копалин”.

Метою даної статті є розкриття взаємозв'язку цих двох стандартів через призму трансформації фінансової звітності щодо відображення витрат на розвідку і оцінку корисних копалин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами сьогодні в полі зору багатьох вчених економістів [5, 11]. Однак питання трансформації фінансової звітності на підприємствах нафтогазової галузі в фінансову звітність за міжнародними стандартами, їх особливості, досліджено неповністю, зокрема, це стосується відображення витрат на розвідку і оцінку корисних копалин.

Постановка завдання. Саме тому потрібно провести порівняльний аналіз МСФЗ (IFRS) 6 і П(С)БО 33 та розглянути особливості застосування МСФЗ (IFRS) 6 на підприємствах нафтогазової галузі.

Виклад основного матеріалу. Результати проведеного аналізу відповідності статей П(С)БО 33 „Витрати на розвідку запасів корисних копалин” МСФЗ (IFRS) 6 „Розвідка та оцінка запасів корисних копалин” наведено в таблиці.

Таблиця

Порівняльна характеристика МСФЗ (IFRS) 6 „Розвідка та оцінка запасів корисних копалин” та П(С)БО 33 „Витрати на розвідку запасів корисних копалин”*

Ознака порівняння	МСФЗ(IFRS) 6	П(С)БО 33
1	2	3
Сфера застосування	Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ для регулювання порядку обліку і розкриття інформації щодо видатків на розвідку та оцінку, які він несе після доведення технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин, але до початку розвідки та оцінки запасів корисних копалин, наприклад до видатків, понесених до отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку конкретної території.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності та не поширюються на етапи дослідно-промислової розробки родовищ.

1	2	3
Оцінка	Активи розвідки та оцінки при визнанні оцінюються за собівартістю. Після визнання активів розвідки та оцінки, суб'єкт господарювання застосовує щодо них модель собівартості або модель переоцінки.	При оцінці активів з розвідки запасів корисних копалин рекомендовано керуватися П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”, П(С)БО 16 „Витрати” та П(С)БО 11 „Зобов'язання”.
Визнання	При визнанні активів розвідки та оцінки рекомендовано застосовувати параграф 10 МСБО () 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”. Згідно якого, при умові, якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики.	При визнанні активів з розвідки запасів корисних копалин рекомендовано керуватися П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”, П(С)БО 16 „Витрати” та П(С)БО 11 „Зобов'язання”.
Склад витрат, що формують собівартість активів розвідки запасів корисних копалин	Суб'єкт господарювання визначає самостійно в рамках облікової політики. Приклади видатків: - придбання прав на розвідування; - топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні дослідження; - пошуково-розвідувальне буріння; - опробування канавами; - взяття проб та зразків; - діяльність у зв'язку з оцінкою технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин.	Включають: - витрати, пов'язані з отриманням (придбанням) права на розвідку запасів корисних копалин; - витрати на виконання топографічних, проектних, геологорозвідувальних робіт, геохімічних та геодезичних досліджень; - витрати на спорудження розвідувальних, випереджальних експлуатаційних і нагнітальних свердловин та шурфову розвідку; - витрати на взяття зразків і проб; - витрати, пов'язані з державною експертизою та визначенням обсягів запасів корисних копалин; - витрати, пов'язані з визначенням технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин; - амортизація основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин; - інші витрати, що безпосередньо пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин.

1	2	3
Класифікація активів розвідки та оцінки	Відповідно до характеру придбаних активів: матеріальні та нематеріальні активи	Не наводиться класифікації.
Ознаки можливого зменшення корисності активів	<p>Ознаки можливого зменшення корисності:</p> <p>а) строк, протягом якого суб'єкт господарювання має право розвідувати конкретну територію, закінчився протягом звітного періоду або закінчиться у близькому майбутньому і, за очікуванням, не буде продовжений;</p> <p>б) суттєві видатки на подальшу розвідку та оцінку запасів корисних копалин на конкретній території не передбачені в бюджеті і незаплановані;</p> <p>в) розвідка та оцінка запасів корисних копалин на конкретній території не привела до виявлення комерційно вигідної кількості запасів корисних копалин, і суб'єкт господарювання прийняв рішення припинити цю діяльність на конкретній території;</p> <p>г) існує достатньо даних, які вказують на низьку ймовірність повного відшкодування активу розвідки та оцінки внаслідок успішної розробки чи продажу.</p>	Ознаки а) і б) аналогічні, ознака в) доповнена ще „технічно неможливим” проведенням робіт, ознаки г) не наводиться.
Розкриття інформації про розвідку запасів корисних копалин	<p>Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про свої облікові політики щодо видатків на розвідку та оцінку, включаючи визнання активів розвідки та оцінки; про суми активів, зобов'язань, доходу та витрат, а також грошових потоків у результаті операційної та інвестиційної діяльності, що виникають внаслідок розвідки та оцінки запасів корисних копалин.</p> <p>Активи розвідки та оцінки розглядає як окремий клас активів і розкриває інформацію відповідно до вимог МСБО (IAS) 16 „Основні засоби” або МСБО (IAS) 38 „Нематеріальні активи”, залежно від класифікації активів.</p>	У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про суму активів, зобов'язань, доходів та витрат, а також про рух грошових коштів з діяльності, пов'язаної з розвідкою запасів корисних копалин, із зазначенням залишку на початок і кінець звітного року, надходженням і вибуття за звітний рік.

Порівняльна характеристика статей МСФЗ (IFRS) 6 та П(С)БО 33, яка наведена в таблиці, вказує на багато спільних вимог до порядку обліку витрат на розвідку та оцінки запасів корисних копалин. Водночас є розбіжності, які обумовлюють необхідність на підприємствах вести паралельний облік відповідно до МСФЗ (IFRS) або періодично трансформувати звітність, складену згідно національних П(С)БО. Останній підхід, на нашу думку, є найбільш раціональний.

В подальшому в статті, сконцентруємо основну увагу на аналізі розбіжностей, що обумовлюють необхідність проведення коригувальних проводок, з метою їх усунення та окреслимо головні спільні вимоги.

Класифікація активів розвідки та оцінки. Як бачимо із таблиці, класифікація активів на етапі розвідки і оцінки на матеріальні та нематеріальні передбачена МСФЗ (IFRS) 6. Водночас, зауважимо, що вона узгоджується з ЗПБО США (US GAAP FAS 19 „Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies” [7]).

Обов'язковість даного поділу в США обумовлена особливостями податкового законодавства. В національному П(С)БО 33 такий поділ не наводиться. Проте п. 5 П(С)БО 33 регулюється віднесення активів розвідки та оцінки до матеріальних або нематеріальних, а саме, витрати на розвідку запасів корисних копалин визнаються активами з розвідки запасів корисних копалин у складі нематеріальних активів після визнання підприємством технічної можливості та/або економічної доцільності подальшого їх видобутку [2]. Наразі слушно відмітити, що у Великобританському загальноприйнятому галузевому стандарті SORP 2001 також немає такого поділу. Однак в стандарті описуються методи обліку витрат і тим самим розкривається порядок класифікації [9]:

1) при застосуванні методу повної вартості (full cost), відповідно до п. 49 SORP 2001, пул витрат (витрати на розвідку, оцінку, розробку конкретних свердловин) в цілому повинен бути відображений у фінансовій звітності як

„матеріальний актив”. При чому незалежно від наявності або відсутності комерційних запасів.

При такому підході витрати на розвідку та оцінку капіталізуються незалежно від результату діяльності, амортизуються і списуються на поточні витрати.

2) при використанні методу успішних (результативних) зусиль (successful efforts), відповідно до п. 59 SORP 2001, витрати на розвідку та оцінку повинні класифікуватися у фінансовій звітності як „нематеріальні активи, витрати на розвідку” до з’ясування існування комерційних запасів. При встановленні наявності останніх витрати безпосередньо пов’язані з розвідкою та оцінкою повинні бути перекласифіковані у фінансовій звітності в „матеріальні активи”.

Отже, при такому підході капіталізуються тільки ті витрати, які підтверджені наявністю комерційних запасів, відповідно, інші витрати на розвідку і оцінку списуються на інші витрати періоду.

В МСФЗ немає опису цих методів обліку витрат. Тому, існує можливість використання любого із них в межах обліку за МСФЗ.

Аналіз джерел [7-10] вказав на доцільність використання другого методу, який не вимагає значних коригувань.

Групувати активи на етапі розвідки і оцінки на матеріальні і нематеріальні потрібно відповідно до їх характеру згідно вимог МСФЗ. Наприклад, ліцензію на буріння можна віднести до нематеріальних активів, а транспортні засоби, свердловини, які використовуються для видобутку корисних копалин та розвідувальні – до матеріальних активів (об’єкти основних засобів). Незважаючи на те, що використання розвідувальних свердловин в кінцевому підсумку може привести тільки до отримання знань (інформації).

Підприємства, ґрунтуючись на класифікації активів розвідки і оцінки, вибирають облікову політику як в частині оцінки цих активів після їх визнання, так і частині розкриття відповідної інформації.

Прийнятий підприємствами, у відповідності до МСФЗ, порядок класифікації активів необхідно застосовувати послідовно, повинен бути

відображений в обліковій політиці, що в свою чергу, допоможе знівелювати розбіжності.

Амортизація основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин. П(С)БО 33 та МСФЗ (IFRS) 6 не містять окремих рекомендацій щодо вибору методу амортизації. Тому, керуючись вимогами П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” з врахуванням галузевих особливостей потрібно застосовувати два основних методи: прямолінійний або метод суми одиниць продукції, що аналогічно зарубіжній практиці (в американських та британських стандартах) обліку в нафтогазовій галузі.

Отже, підприємства можуть самостійно вибирати метод амортизації. Це уможливує використання раніше встановлених положень облікової політики, а показники амортизації не потрібно коригувати.

Склад витрат, що формують собівартість активів розвідки запасів корисних копалин. Як бачимо із таблиці 1, як в П(С)БО 33 так і в МСФЗ (IFRS) 6 не дано вичерпний перелік витрат, які можна включати в собівартість. Саме тому на підприємстві в обліковій політиці такий перелік повинен наводитися і який може повністю відповідати тим вимогам, що були раніше встановлені, що в свою чергу, не вимагатиме коригувань.

Ознаки можливого зменшення корисності активів. В П(С)БО 33 чітко вказується, що на дату балансу підприємство оцінює активи з розвідки запасів корисних копалин на наявність ознак можливого зменшення їх корисності. При чому ознака згідно якої „існує достатньо даних, які свідчать, що незважаючи на можливість продовження розробки на конкретній території, повне відшкодування балансової вартості активу розвідки та оцінки внаслідок успішної розробки чи продажу є малоймовірним” [2] не наводиться. На відміну від П(С)БО 33 в МСФЗ (IFRS) 6 не вказується конкретного часу, а саме активи розвідки та оцінки необхідно оцінювати на предмет зменшення корисності, коли факти та обставини дозволяють припускати, що балансова вартість активу розвідки та оцінки може перевищити суму його очікуваного відшкодування.

Один або кілька фактів (ознак), що наведені в таблиці (перелік не є вичерпним) свідчать, що суб'єкт господарювання повинен перевірити активи розвідки та оцінки на предмет зменшення корисності.

З урахуванням цього, на підприємстві в обліковій політиці можна конкретизувати дату оцінювання активів розвідки та оцінки й тим самим дотримуючись рекомендацій П(С)БО 33 не робити коригувань. Однак при цьому необхідно враховувати обмеження щодо рівня для перевірки активів розвідки та оцінки на предмет зменшення корисності, що регулюється п. 21, 22 МСФЗ (IFRS) 6.

Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Результати проведеного нами порівняльного аналізу основних положень стандартів обліку доцільно використовувати у процесі трансформації фінансової звітності складеної згідно вимог національних П(С)БО у звітність за МСФЗ, при складанні облікової політики на підприємствах нафтогазової галузі. Формування раціональної облікової політики дозволить уникнути багатьох коригувань у відображенні витрат на розвідку і оцінку корисних копалин при трансформації фінансової звітності. Однак в процесі трансформації фінансової звітності виникає цілий ряд питань, що стосуються відображення інших об'єктів обліку в фінансовій звітності на підприємствах нафтогазової галузі, які й будуть предметом нашого подальшого дослідження.

Список використаних джерел

1. Національна акціонерна компанія „Нафтогаз України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.naftogaz.com>.
2. Положення (стандарты) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.msfz.minfin.gov.ua>.
4. Положення про порядок проведення державної експертизи та оцінки запасів корисних копалин [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 22 груд.

1994 р. № 865 (зі змінами, останні від 26 березн. 2008 р. № 264). – Режим доступу : [http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/865-94-п](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/865-94-п). – Заголовок з екрану.

5. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами [Текст] : метод. рек. / за ред. С. Ф. Голова. – 3-те вид., перероб. та доп. – Вінниця : ТОВ „Консоль”, 2010. – 308 с.

6. Міщенко В.С. Геолого-економічний інструментарій надрокористування: становлення та проблеми удосконалення / В. С. Міщенко // Геолог України. – 2009. – №1-2. – с.41-51.

7. Statement of Financial Accounting Standards №19 „Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies”, December 1977 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasb.com>.

8. Исследование по вопросам учета в добывающих отраслях. Исследование, выпущенное в качестве комментариев Комитета по Международным Стандартам финансовой отчетности, ноябрь 2000 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iasb.com>.

9. SORP statement of recommended practice accounting for oil and gas exploration, development, production and decommissioning activities updated 7th june 2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oiaac.co.uk/resources/SORP.pdf> . – Заголовок с экрана.

10. Чая В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях [Электронный ресурс] / В. Т. Чая, В. В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №1. – Режим доступа : http://www.auditfin.com/fin/2010/1/02_06/02_06%20.pdf. – Заголовок с экрана.

11. Шешукова Т. Г. Методология трансформации финансовой отчетности в условиях перехода на МСФО в нефтегазовом комплексе [Электронный ресурс] / Т. Г. Шешукова, С. В. Пономарева. – Режим доступа : <http://www.ipppnou.ru/article.php?idarticle=009169>. – Заголовок с экрана.