

процесно-орієнтованій системі управління.

Список використаних джерел:

1. Пугаченко О. Б. Пропозиції щодо формування, розподілу та відображення в обліку витрат сфери матеріального забезпечення хлібопекарних підприємств / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського нац. техн. ун-ту : Економічні науки. – 2013. – Вип. 23. – Кіровоград : КНТУ. – С. 346–352.

УДК 657.1.014.134

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОЛІЦЕНЗІЙНИХ ВИТРАТ У НАФТОГАЗОВИХ КОМПАНІЯХ НА СТАДІЇ АПСТРІМУ ЗГІДНО МСФЗ

І. М. Негрич

*Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу
e-mail: oa@nung.edu.ua*

Перша стадія реалізації проекту в області видобутку корисних копалин пов'язана з доліцензійним веденням розвідувальних робіт. Як правило, кінцевий результат цієї стадії - прийняття рішень про подальшу реалізацію проекту і про зацікавленість організації в отриманні прав користування надрами.

На стадії доліцензійного пошуку вуглеводнів та розвідки відбувається збір інформації, первинна оцінка проекту, підготовка документації для прийняття рішення про участь організації в проекті, аналіз способів взаємодії з партнерами.

Керівництво або уповноважений на те виконавчий орган компанії розглядає перші результати досліджень і приймає рішення про доцільність подальшої реалізації проекту.

Особливість цих стадій полягає в тому, що в момент проведення досліджень занадто велика невизначеність щодо реалізації всього проекту і його здатність принести організації доходи. До придбання прав на користування надрами, зокрема, відносяться витрати:

- пов'язані з попередньою оцінкою родовища;
- пов'язані з проведенням аудиту запасів родовища;
- на розробку техніко-економічного обґрунтування (інших аналогічних робіт) проекту освоєння родовища;
- придбання геологічної та іншої інформації, оплата участі в конкурсі.

Коли організація набуває права надрокористування, дані витрати формують вартість ліцензії. Отримання прав користування надрами (ліцензії, угоду про розподіл продукції, контракту надрокористування) згідно з МСФЗ може бути відображено двома способами в залежності від умов, що містяться в договорі:

- як нематеріальний актив (НМА), якщо організація отримує права на видобуток корисних копалин;
- як актив з розвідки та оцінки мінеральних ресурсів, якщо організація отримує права на проведення розвідувальних робіт.

У першому випадку первісна вартість НМА формується відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» [1]. У другому випадку порядок формування первісної вартості активу детально не врегульований. МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів»[2] регулює питання відображення в звітності лише тих витрат, які виникають з моменту отримання юридичних прав на проведення розвідувальних робіт в конкретному районі. У той же час в стандарті наведено як приклад активу з розвідки та оцінки мінеральних ресурсів придбання прав на проведення розвідувальних робіт. І встановлено, що організація повинна самостійно конкретизувати в обліковій політиці перелік витрат, визнаних в якості активів, пов'язаних з пошуком і оцінкою корисних копалин, беручи до уваги ступінь, в якій ці витрати можуть асоціюватися з пошуком конкретних мінеральних ресурсів.

Неоднозначність даних формулювань дозволяє зробити висновок, що всі витрати, понесені на доліцензійній стадії, можуть формувати вартість одержуваних прав надрокористувача. Проте є деякі сумніви в можливості включення до вартості прав надрокористування всіх витрат на доліцензійний пошук вуглеводнів.

Отже, в МСФЗ 6 є посилання на МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"[3], який допускає при відсутності стандарту, що застосовується до конкретної операції, виробити власну думку на підставі вимог і рекомендацій в стандартах і тлумаченнях, які зачіпають аналогічні або пов'язані проблеми. Зокрема, не допускається визнання в балансі статей, які не відповідають визначенню активу або зобов'язання. Тому, з огляду на високий ступінь невизначеності щодо проектів і тривалість доліцензійної стадії ведення розвідувальних робіт, з метою капіталізації витрат при формуванні вартості прав надрокористування можна користуватися загальними принципами, викладеними в МСФЗ. А саме: витрати визнаються в той момент, коли організація може продемонструвати технічну здійсненність створення активу, намір створити актив, здатність його використовувати, те, як актив генеруватиме ймовірні економічні вигоди та ін. Наприклад, витрати можна розділити на витрати до прийняття рішення про технічну здійсненність проекту і зацікавленість організації в отриманні прав користування надрами і витрати, що виникають після прийняття рішення про проведення більш поглибленого дослідження і зацікавленості в отриманні прав надрокористування. Витрати в першому випадку повинні списуватися на поточні витрати, а в другому можуть включатися до вартості прав користування надрами.

Відповідно витрати, понесені на стадії доліцензійного пошуку вуглеводнів, можуть накопичуватися або на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», якщо організацією прийнято рішення відобразити їх у складі НМА, або на рахунку 39, якщо організація відображає одержувані права в складі витрат майбутніх періодів. Однак, дотримуючись вимоги обачності, перш, ніж починати формування активу, потрібно оцінити період і ймовірність укладання угоди.

Нерідко після проведення доліцензійних досліджень (після прийняття рішення про придбання прав надрокористування) крім отримання ліцензії все ж можливе прийняття таких рішень:

- про відмову від придбання прав користування надрами;
- про припинення досліджень;
- отримання ліцензії на розвідку (видобуток) на досліджуваній ділянці іншою організацією, що входить в групу компаній.

Якщо за результатами досліджень настане одне з перерахованих подій, витрати на доліцензійний пошук повинні бути списані. З огляду на високий ступінь невизначеності щодо проведення досліджень, а також подальшої участі організації, що проводила дослідження в проекті, має сенс встановити тимчасові чи інші контрольні показники. З їх допомогою організація повинна тестувати обґрунтованість подальшого накопичення на рахунку 154 або 39 витрат, пов'язаних з формуванням вартості права надрокористування.

Отже відзначимо, що розглянутий підхід дозволить зробити бухгалтерську звітність більш достовірною: не допустити необґрунтованого накопичення витрат в активі балансу і, як наслідок, необґрунтованого завищення ліквідності.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 Нематеріальні активи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050

2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 Розвідка та оцінка запасів корисних копалин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_k52 .

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020