

Д.А.ЯКУПОВА, студентка, *diana-yakupova@mail.ru*

Т.А.ТАРАБАРИНОВА, канд. экон. наук, доцент, *tat@spmi.ru*

Национальный минерально-сырьевой университет «Горный», Санкт-Петербург

D.A.YAKUPOVA, student, *diana-yakupova@mail.ru*

T.A.TARABARINOVA, PhD in ec., associate professor, *tat@spmi.ru*

National Mineral Resources University (Mining University), Saint Petersburg

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПОИСКИ И РАЗВЕДКУ УГЛЕВОДОРОДНОГО СЫРЬЯ (ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ)

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) опубликовал Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов», который рекомендуется применять предприятиям, занимающимся разведкой и оценкой минеральных ресурсов. Однако для нефтегазовой отрасли наиболее широко распространенными являются стандарты финансовой отчетности, действующие в США и Великобритании. В статье рассмотрены вопросы капитализации затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов при сопоставлении метода результативных затрат и метода полной стоимости применительно к МСФО и стандарты финансовой отчетности, действующие в США и Великобритании.

Ключевые слова: международные стандарты, разведка, минеральные ресурсы, капитализация, метод результативных затрат, метод полных затрат.

HYDROCARBON EXPLORATION COSTS ACCOUNTING (INTERNATIONAL PRACTICES)

The International Accounting Standards Board issued International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 «Exploration for and Evaluation of Mineral Resources». The standard applied to companies engaged in exploration for and evaluation of oil and gas and mineral resources. The article covers to problems of impairment of these assets. However for oil and gas industry is the most popular are USA and Britain standards of financial accounting (GAAP USA and GAAP UK). The article concerns questions of capitalization of expenses for exploration and evaluation of mineral resources of comparison according to the IFRS and GAAP USA.

Key words: international standard, exploration, mineral resources, capitalization, successful cost method, full-cost method.

Предприятия, связанные с добычей нефти и газа, представляют собой одну из наиболее весомых составляющих экономик многих стран мира. В связи с этим учету деятельности нефтегазовых компаний уделяется особое внимание.

Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) определены следующие особенности деятельно-

сти в добывающих отраслях, тесно связанные с вопросами финансовой отчетности:

- высокая степень риска;
- слабая связь между рисками и выгодами (следует принять во внимание наличие слабой связи между произведенными затратами и получаемыми результатами в разведке и разработке – как по величине, так и по времени);

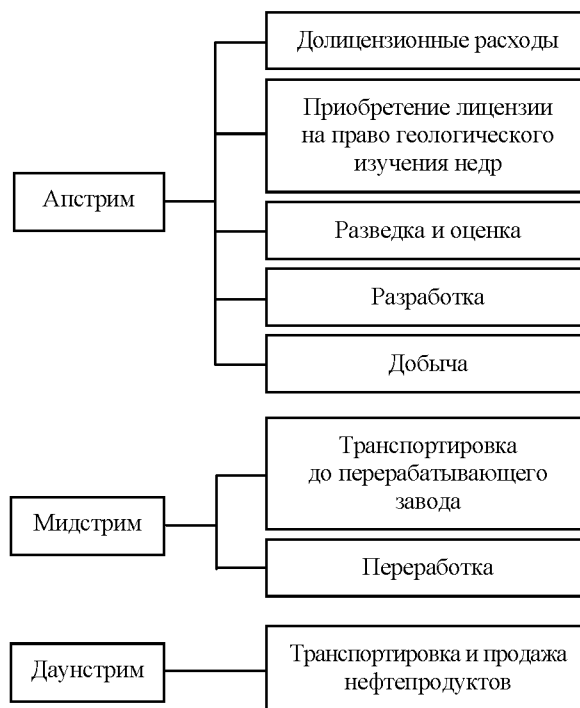
- большой промежуток времени между затратами и добычей;
- высокая стоимость отдельных проектов;
- уникальные типы договоров о распределении затрат;
- усиленный контроль и регулирование со стороны государства;
- экономические, технологические и политические факторы.

В соответствии с международной практикой деятельность нефтегазовых компаний условно принято разделять на две основные составляющие (см. рисунок): операции апстрима (разведка запасов и их добыча) и операции даунстрима (транспортировка и сбыт продукции).

В соответствии с предложенной темой авторов статьи интересует, как формируются доли лицензионные расходы, расходы на приобретение лицензии на право геологического изучения недр, расходы на разведку и оценку минеральных ресурсов на стадии апстрима.

В настоящее время существует только один специальный международный стандарт финансовой отчетности, связанный с разведочными и оценочными работами по выявлению запасов месторождений полезных ископаемых, – IFRS 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» [1]. Данный стандарт применим только к активам, возникшим в процессе геолого-разведочных работ до получения лицензии, а также в процессе оценки минерально-сырьевых запасов. IFRS 6 не регулирует следующие вопросы, их учет регулируется другими действующими стандартами:

- затраты, понесенные до начала работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, таких как затраты, понесенные до получения предприятием юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории (например, сооружение объектов инфраструктуры (подъездные дороги, насыпи) капитализируются в составе основных средств, если выполнены критерии признания в качестве актива);
- затраты, понесенные после того, как стали очевидны техническая осуществимость и экономическая целесообразность



Стадии деятельности нефтегазовых компаний

добычи полезных ископаемых (например, расходы по возобновлению лицензии на добычу капитализируются как нематериальные активы, если выполнены критерии признания в качестве нематериального актива).

Однако следует учесть, что для нефтегазовой отрасли наиболее широко распространены стандарты, действующие в США и Великобритании. По мнению Ш.Райт и Р.Галлан [2], большинство нефтегазовых компаний, ориентирующихся на международные стандарты финансовой отчетности, все же будут следовать принятым в этих странах достаточно детальным стандартам, а именно: SFAS 19 «Финансовый учет и отчетность нефтегазодобывающих компаний»; SFAS 25 «Прекращение действия некоторых требований по ведению учета в нефтегазодобывающих компаниях – изменения к стандарту FAS 19»; SFAS 69 «Раскрытие информации о деятельности в области разведки, разработки и добычи нефти и газа»; SFAS 143 «Учет обязательств, связанных с выбытием активов» – регламентирует начисление резервов на рекультивацию земель (этот резерв представляет значительно крупную сумму в отчетности нефтяных компа-

ний); SFAS 144 «Учет обесценения и выбытия активов с длительным сроком службы».

Запасы нефти и газа – важный элемент, влияющий на оценку результатов деятельности компании и финансовое состояние нефтяной компании.

Истинная стоимость нефтегазовой компании – это стоимость принадлежащих ей запасов. Запасы нефти и газа определяют текущее положение компании и ее перспективы.

При финансовом учете операций, связанных с поиском углеводородов, приобретением права геологического изучения недр, разведкой, оценкой запасов и затрат, разработкой и добычей, одним из основополагающих является вопрос: капитализировать или не капитализировать расходы на разведку и оценку минеральных ресурсов? Граница выбора метода учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов довольно условна и часто ее связывают с вероятностью появления успешного результата.

Капитализированные затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов отражаются в балансе как активы, которые обычно впоследствии списываются через амортизацию, обесценение. При списании затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов на себестоимость в отчете о прибылях и убытках наблюдается уменьшение дохода в тот период, когда они производились.

Методы результативных и полных затрат, применяемые в финансовых стандартах США (GAAP USA), олицетворяют разные подходы к разрешению затруднения – капитализировать затраты или списывать их [2].

Метод результативных затрат. Метод результативных затрат (иногда его также называют методом успешно завершённых изысканий) основывается на концепции, согласно которой капитализируются в составе центра затрат обычно лишь те затраты, которые ведут непосредственно к обнаружению, получению прав на разработку или разработке определенных отделимых минеральных запасов. Затраты, о которых известно, что на момент осуществления они не соответствуют данному критерию, обычно относятся на расходы за период, в кото-

ром они были понесены, хотя согласно некоторым интерпретациям концепции метода результативных затрат, затраты на бурение не дающих положительного результата рабочих скважин также капитализируются [2].

При использовании метода результативных затрат центром затрат обычно выступает небольшой участок недр, ассоциируемый с единой геологической структурой, например месторождением. Иными словами, компания обычно считает каждый договор аренды минеральных ресурсов, концессию или соглашение о разделе продукции центром затрат.

Несмотря на то, что некоторые аспекты метода успешно завершённых изысканий в том виде, в котором они существуют в GAAP USA, запрещены к применению согласно МСФО, требуется лишь незначительная модификация метода и сути подхода, что возможно при провозглашенной в настоящее время политики конвергенции МСФО и GAAP USA.

Метод полных затрат. Использование метода полной стоимости требует, чтобы все затраты, понесенные при предварительной разработке, получении прав на долю участия в месторождении, разведке, оценке, разработке и строительстве, аккумулировались в крупных центрах затрат. Например, затраты могут быть сгруппированы по каждой отдельной стране, группам стран либо всему миру [2].

Размер центра затрат естественно оказывает существенное влияние на финансовую отчетность.

В ряде случаев применение метода полной стоимости согласно МСФО не допускается, поскольку, например, МСФО (IFRS) 6 требует, чтобы активы, связанные с разведкой и оценкой, классифицировались как материальные либо нематериальные в зависимости от характера актива. Таким образом, даже если компания при учете объединяет затраты, связанные с разведкой и оценкой, в рамках довольно крупных центров затрат ей по-прежнему будет необходимо разделять материальные и нематериальные активы. Например, как только техническая осуществимость и рентабельность

Сравнение методов результативных затрат и полных затрат согласно SFAS 19 [2]

Показатель	Метод результативных затрат	Метод полных затрат
Затраты на приобретение прав на разработку	Капитализируются	Капитализируются
Затраты на геологические исследования	На расходы периода	«
Сухие разведочные скважины	В издержки	«
Скважины, давшие продукцию	Капитализируются	«
Затраты на освоение	«	«
Затраты на добычу	На расходы периода	На расходы периода

добычи минеральных ресурсов становится очевидной, МСФО (IFRS) 6 требует проведения тестирования активов, связанных с разведкой и оценкой, на предмет обесценения согласно МСФО (IAS) 36, переклассификации их в баланс и их дальнейшего учета согласно МСФО (IAS) 16 либо МСФО (IAS) 38. Это означает, что учет успешных и безрезультатных проектов в рамках одного центра затрат невозможен.

По этим причинам применение метода учета полной стоимости согласно МСФО невозможно без внесения достаточно значительных изменений в процесс применения метода. Компания может выбрать метод полной стоимости в качестве отправной точки при разработке своей учетной политики в отношении активов, связанных с разведкой и оценкой, согласно МСФО. Однако лишь в редких случаях получившуюся в итоге учетную политику можно будет назвать основанной на методе полной стоимости, так как применение ключевых элементов данного метода учета затрат не допускается согласно МСФО (см. таблицу).

В настоящее время практически все предприятия, связанные с разведкой и добычей нефти и газа, затраты на их разведку и оценку относят или на расходы будущих периодов, или на расходы периода, но они не капитализируют их во внеоборотные активы [3].

В заключение можно отметить, что наиболее эффективным способом учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов следует считать их капитализацию в активы долгосрочного характера, что будет способствовать повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности за счет эффекта реальной капитализации; росту инвестиционной привлекательности; получению и повышению рейтинга в ранжированных списках компаний по капитализации и т.д.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 1999.
2. Райт Ш. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш.Райт, Р.Галлан. М., 2007.
3. Тарабарина Т.А. Капитализация расходов на разведку и оценку минеральных ресурсов: проблемы учета // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития. СПб, 2009.
4. Чая В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях // Аудит и финансовый анализ, 2010. № 1.

REFERENCES

1. International Financial Reporting Standard. Moscow, 1999.
2. Right Sh., Gallan R. International Petroleum Accounting. Moscow, 2007.
3. Tarabarinova T.A. Capitalization of expenses for exploration and evaluation of mineral resources: problems of accounting // Accounting, analysis and audit: history and perspectives of development. Saint Petersburg, 2009.
4. Chaya V.T. Special accounting for companies of the oil and gas sector // Auditing and financial analysis. 2010. N 1.