

2.3. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ГЕОЛОГОРАЗВЕДочНЫЕ РАБОТЫ

Ибрагимова А.Х., к.э.н., доцент кафедры
«Бухгалтерский учет-1»

*Дагестанский государственный
институт народного хозяйства*

Статья посвящена проблемам формирования и распределения затрат по безрезультатным и разведочным скважинам. Особое внимание уделяется формированию достоверной и полезной управленческой информации для целей управленческого учета.

В системе бухгалтерского учета в нефтегазодобывающей отрасли, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции является основным направлением. Без показателя себестоимости предприятия данной отрасли не могут контролировать уровень затрат по добыче нефти и газа и влиять на рост прибыли, сопоставляя его с выручкой.

Методология бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в нефтегазодобывающей промышленности в настоящее время отстает от требований, предъявляемых к ней на современном этапе развития рыночной экономики. Причиной этому послужили кардинальные изменения условий осуществления хозяйственной деятельности, которые требуют реализации комплекса задач, в том числе бухгалтерского учета, решение которых позволит обеспечить нормальные условия для функционирования предприятий данной отрасли.

В настоящее время сформировались такие крупные нефтегазовые холдинги как «Газпром», ЛУКОЙЛ и др., вместо единой государственной нефтяной компании также образовалось множество предприятий с участием зарубежного капитала. Задача преодоления различий и сближение национальных и международных стандартов бухгалтерского учета стала приоритетной. Поэтому очень актуальным стал вопрос о переходе бухгалтерского учета и отчетности российских предприятий на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Вышеназванные причины обуславливают актуальность вопроса учета затрат в нефтегазодобывающей отрасли.

Отдельные вопросы организации бухгалтерского учета в добывающих отраслях, в частности – нефтегазодобыче, и совершенствования его методологии рассмотрены в специальной литературе [4, 5, 6]. Тем не менее, некоторые вопросы, связанные с совершенствованием методологии учета и концепцией реформирования бухгалтерского и налогового учета, не получили должной проработки.

Организация бухгалтерского и налогового учета в организациях геологоразведки, как, впрочем, и во всех остальных, зависит от структуры хозяйствующего субъекта, организации труда, технологии производства и других факторов. Причем организационная структура предприятия оказывает влияние на состав производственных затрат, строение рабочего Плана счетов, организацию соответствующего аналитического учета.

Особенности учета затрат на производство в нефтегазодобывающих предприятиях установлены, как правило, в отраслевых инструкциях, так как себестоимость продукции во многом определяется конкретной спецификой производства. Но вместе с тем отсутствует конкретный регламентированный перечень расходов на освоение природных ресурсов, в связи с чем решение данной проблемы отдано на рассмотрение предприятиям. В структуре затрат предприятий этой отрасли большой удельный вес занимают затраты по бурению разведочных скважин. Некоторые предприятия отражают эти расходы на счете 08 «Вложение во внеоборотные активы». Это связано с тем, что в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета на этом счете учитываются затраты по объектам, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств и нематериальных активов (объектов природопользования). Учет данных расходов на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» соответствует российской методике учета, в частности отвечает требованиям ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [3], упрощает ведение учета и капитализацию затрат. Амортизируемым имуществом в целях гл. 25 Налогового кодекса РФ (НК РФ) признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные находящиеся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Другие предприятия такие расходы учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов». Однако в п. 4 ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», (утвержден приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 19 ноября 2002 г.) установлено, что ПБУ 17/02 не применяется в отношении расходов организации на освоение природных ресурсов (проведение геологического изучения недр, разведка (доразведка) осваиваемых месторождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т.д.) [2]. Таким образом, применение счета 08 противоречит вышеназванному ПБУ.

В соответствии с письмом Минфина РФ «Об учете расходов на проведение геологоразведочных работ для организаций топливно-энергетического комплекса» от 22 января 2003 г. №16-00-16/5 расходы, непосредственно связанные с бурением разведочных скважин при проведении разведочного этапа, а также расходы в части приобретения права пользования недрами, относятся к капитализируемым затратам. Капитализируемые затраты переносятся на затраты производства в течение отчетных периодов, определяемых в учетной политике организации [1]. В любом случае выбранный метод организации должна закрепить в учетной политике.

В «Методике по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа», согласованной с Министерством экономического развития РФ (Минэкономразвития РФ) и утвержденной Министерством топлива и энергетики РФ (Минтопэнерго РФ) от 29 декабря 1995 г., также предложен метод учета с применением счета 97 «Расходы будущих периодов». При этом в бухгалтерском учете рекомендуют списывать все затраты на дебет счета 97 «Расходы будущих периодов». Данный подход объясняется тем, что затраты, произведенные в отчетном периоде, принесут доход только в

будущем. На счет 97 «Расходы будущих периодов» следует относить только те расходы, которые организация понесла, и их некому возмещать. Это прежде всего затраты на геологоразведочные и изыскательские работы. Здесь преследуется одна цель – капитализировать понесенные расходы. А сроки списания расходов будущих периодов организации определяют самостоятельно.

Однако применение данного счета, на наш взгляд, не всегда целесообразно по той причине, что затраты учетные на счете 97 «Расходы будущих периодов» в последующем при ликвидации скважины подлежат списанию на счет 91/2 «Прочие расходы».

Как свидетельствует практика, многие российские нефтегазодобывающие предприятия применяют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», вопреки всем рекомендациям. Нельзя не признать, что часть расходов – капитализируемые, т.е. которые признаются по тем объектам либо нематериальных активов, либо основных средств. Поэтому и в применении счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», на наш взгляд, тоже есть определенная логика. Скважина – это объект основного средства, стоимость которого переносится на стоимость добытых углеводородов, а лицензия на добычу – нематериальный актив. Их стоимость переносится на производимый продукт путем начисления амортизации. Соответственно, по амортизируемому имуществу можно применять счет 08. Что касается некапитализируемых расходов, то по ним целесообразно применение счета 97 «Расходы будущих периодов». К примеру, из затрат на геологоразведочные работы на 08 «Вложения во внеоборотные активы» счет можно отнести следующие расходы, которые затем приведут к капитализации затрат.

- Расходов на приобретение права пользования недрами:
 - предварительную оценку месторождения, экспертную оценку участка недр;
 - приобретение геологической и иной информации;
 - проведение аудита запасов месторождения;
 - разработку технико-экономического обоснования недропользования;
 - проекта геологоразведочных работ, проекта освоения месторождения и иных аналогичных работ;
 - оплату участия в конкурсе или аукционе;
 - иные расходы, связанные с приобретением права пользования недрами.
- Расходы на геологическое изучение недр и производство геологоразведочных работ:
 - расходы на разработку технико-экономического обоснования и проекта геологоразведочных работ, проектов на бурение геологоразведочных скважин, иной проектно-сметной документации;
 - расходы на региональное геологическое изучение недр, поиск, оценку и разведку месторождений полезных ископаемых, включая бурение всех категорий геологоразведочных скважин на суше и шельфе;
 - расходы на тематические исследования и работы: полевые, камеральные и лабораторные исследования образцов керна, флюидов, данных геоинформационной системы (ГИС);
 - расходы на опытную (пробную) эксплуатацию геологоразведочных скважин;
 - расходы на доразведку введенных в эксплуатацию месторождений или их участков;
 - расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации, проведение аудита запасов;
 - расходы на подготовительные работы для проведения геологоразведочных работ;

- уплата разовых и регулярных платежей за пользование недрами;
- на транспортировку оборудования, механизмов, инструментов, материалов, иного имущества и персонала на территорию проведения геологоразведочных работ;
- другие транспортные расходы, предусмотренные проектами проведения геологоразведочных работ.

Данный перечень не должен быть закрытым, и предприятие само должно регулировать те затраты, которые будут относиться на данный счет.

На счет 97 «Расходы будущих периодов» можно отнести следующие затраты.

- Расходы на производственный, пожарный и другие виды контроля за безопасным ведением геологоразведочных работ:
 - расходы на производственный контроль за соблюдением требований промышленной безопасности, законодательства о недрах, осуществляемый службами производственного контроля;
 - расходы на услуги пожарных частей по предупреждению и ликвидации пожаров;
 - расходы на услуги военизированных частей по предупреждению и ликвидации фонтанов из геологоразведочных скважин;
 - расходы на устройство сооружений, обеспечивающих безопасное ведение геологоразведочных работ, зон безопасности и т.п.;
 - расходы на техническое обслуживание и содержание временно законсервированных скважин.
- Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств:
 - расходы на содержание и эксплуатацию временных сооружений при производстве геологоразведочных работ;
 - расходы на оплату работы и содержание вертолетов обслуживания объектов в море и на суше;
 - расходы на содержание и обслуживание автоматизированных систем безопасности, контроля, наблюдения и оповещения (аварийной, светозвуковой, спутниковой теле- и радиосвязью и др.);
 - расходы на аренду основных средств, используемых при геологическом изучении недр.
- Расходы на охрану окружающей среды, мониторинг ее состояния, компенсацию и возмещение, прочие расходы:
 - расходы на работы по охране окружающей среды;
 - расходы на мониторинг состояния окружающей среды, водных и биологических ресурсов;
 - расходы на мониторинг состояния недр, территории, акватории, других природных объектов, включающий гидрогеологические исследования, аэрокосмическую и фото съемку, дистанционное зондирование;
 - расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным объектам землепользователями в процессе производства геологоразведочных работ;
 - расходы на восстановление земельных участков, предоставленных во временное пользование на период проведения геологоразведочных работ, в состоянии, пригодное для использования в сельском, лесном, рыбном хозяйстве, или для других целей;
 - расходы на очистку территории (акватории) от негативного влияния производственной деятельности;
 - расходы на переселение жильцов, перенос и переустройство инженерных сетей, коммуникаций, сооружений, путей и дорог, снятие и хранение плодородного слоя почвы и другие расходы.

На наш взгляд, учет перечисленных затрат в такой разбивке целесообразно вести до тех пор, пока не будут доказаны запасы на месторождении. Если запасы будут доказаны, то все затраты со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» подлежат списанию на счет 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы», затем списаны на себестоимость в виде амортизационных отчислений. Что касается затрат, накопленных на счете 97 «Расходы будущих перио-

дов», то их тоже необходимо списывать на себестоимость в течение периода использования скважины, равномерно, ежемесячно, т.е. на дебет счета 20 «Основное производство». Если же запасы будут не доказаны, то все расходы списываются на расходы организации в течение определенного времени, например один год. Или определение периода можно предоставить самим организациям. Здесь им необходимо исходить из того, чтобы себестоимость продукции нефтегазодобычи сильно не завывшалась в течение какого-то периода времени.

На первый взгляд, применение счета 97 «Расходы будущих периодов» более объективно отражает расходы на геологоразведочные работы, потому что в нем отражается сама суть этих работ. Мнение обосновывается на том факте, что данные расходы принесут доход только в будущем, поэтому целесообразнее эти расходы отражать на данном счете.

По завершении бурения скважин и геологоразведочных работ и исследований по этим скважинам приемочная комиссия может принять решение о ликвидации непродуктивной скважины. Многие специалисты по бухгалтерскому учету предлагают величину расходов на освоение природных ресурсов, которые списываются как безрезультатные, также отражать на счетах 97 «Расходы будущих периодов» или 08 «Вложения во внеоборотные активы», до тех пор, пока они будут признаны таковыми [7].

Как только такие расходы будут признаны безрезультатными, их сумма списывается на счет 91 «Прочие расходы», причем та часть, которая накопилась на счете 97 «Расходы будущих периодов». А другую часть, учтенную на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», предлагают учесть на счетах 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы», открыв к ним субсчет «Непродуктивная скважина» с последующим списанием на расходы организации путем ежемесячных равномерных амортизационных отчислений с открытием субсчета к счету 02 «Амортизация непродуктивных скважин». При таком раскладе усложнятся учетная процедура, также удлинится период капитализации расходов, вследствие чего искажаются налогооблагаемая база по налогам на прибыль и на имущество, показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия в отчетном периоде. Более того, это может вести в заблуждение пользователей бухгалтерской финансовой отчетности.

Более того, расходы на ликвидационные мероприятия списываются на счет 91/2 «Прочие расходы», после утверждения руководителем организации – недропользователя акта (заключения) о признании осваиваемого участка бесперспективным.

Для целей управленческого учета мы предлагаем ввести детализированный учет затрат, что позволит сформировать полезную, подробную, оперативную информацию с целью более точного определения затрат по целям, функциям и продуктам. В этой связи к счету 08/2 «Приобретение объектов природопользования» считаем целесообразным открыть субсчета второго порядка, в разрезе статей расходов. В частности:

- расходы на доразведку;
- расходы на получение лицензии;
- расходы на списание остаточной стоимости нематериальных активов;
- расходы на списание основных средств;
- расходы на ликвидацию скважины;

- расходы на рекультивацию земель и др.

Причем в составе каждого субсчета необходимо вести аналитический учет.

Внедрение такого порядка учета не только будет благотворно влиять на показатели управленческого учета, на результаты управленческого анализа и безусловно будет способствовать более правильному и достоверному признанию и последующему их списанию в налоговом учете согласно гл. 25 НК РФ.

Литература

1. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы [Электронный ресурс] : ПБУ 17/02 ; утв. приказом М-ва финансов РФ от 19 нояб. 2002 г. №115н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учет договоров строительного подряда [Электронный ресурс] : ПБУ 2/2008 ; утв. приказом М-ва финансов РФ от 24 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Учет основных средств [Электронный ресурс] : ПБУ 6/01 ; утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №156н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Агошков И.М. и др. Экономика добывающей промышленности [Текст] / И.М. Агошков, Е.Л. Гольдман, Н.А. Кривенков. – М. : Недра, 1986. – 264 с.
5. Лукьянчиков Н.Н. Рациональное использование железорудных ресурсов [Текст] / Н.Н. Лукьянчиков, Л.И. Гагут. – М. : Недра, 1988. – 204 с.
6. Марьин Н.К. Бухгалтерский учет на предприятиях металлургической промышленности [Текст] / Н.К. Марьин, В.Т. Славинский. – М. : Металлургия, 1992. – 304 с.
7. Морозова Е.В. Анализ отечественной и зарубежной практики учета природопользования [Текст] / Е.В. Морозова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – №1.

Ключевые слова

Учет затрат; калькулирование; основные средства; нематериальные активы; расходы; геологоразведочные работы.

Ибрагимова Аминат Хабибулаевна

РЕЦЕНЗИЯ

В общей системе бухгалтерского учета в нефтегазодобывающей промышленности учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг, занимает основное место. Себестоимость является обобщающим показателем производства. В новых условиях хозяйствования доходы расходы нефтегазодобывающего предприятия тесно взаимосвязаны. В современных условиях управления предприятием и затратами постепенно вытесняются традиционные подходы списания расходов и калькулирования себестоимости продукции. Появилась необходимость во внутреннем, управленческом учете и управлении затратами. В этой связи исследования, проведенные в настоящей работе, представляются весьма интересными и актуальными.

Особый научный и практический интерес представляет предлагаемая автором методика формирования и списания затрат по разведочным и неэффективным безрезультатным скважинам. Заслуживают внимания рекомендации по формированию полезной управленческой информации и по ведению аналитического учета затрат в нефтегазодобывающей отрасли. Работа рассчитана на широкий круг лиц интересующихся проблемами учета и калькулирования затрат в финансовом и управленческом учете, и рекомендуется к открытой печати.

Алибеков Ш.И., д.э.н. профессор кафедры «Экономика и бухгалтерский учет» Кизлярского филиала ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет»

2.3. METHODOLOGICAL ASPECTS OF THE ORGANIZATION OF COST ACCOUNTING FOR EXPLORATION

A.K. Ibragimova, Candidate of Economics,
Docent Department «Accounting-1»

Dagestan State Institute of national economy

Article deals with problems of formation and distribution costs inconclusive and exploratory wells. Particular attention is paid to the formation of reliable and useful management information for internal management purposes.

Literature

1. PBU 17/02 «Accounting for the costs of research – research, development – design and engineering works», approved. Order of Ministry of Finance on November 19, 2002 №115n;
2. PBU 2 / 2008, «Accounting for construction contracts», ratified. Order of the Russian Finance Ministry of 24.10.2008 №106n.
3. PBU 6 / 01, «Accounting for Fixed Assets», ratified. Order of the Russian Finance Ministry on March 30, 2001 №156n.
4. Agoshkov M.I.M., Goldman E., Krivenkov N.A. The economy of extractive industries. Moscow: Nedra, 1986-264 p
5. N.N. Lukyanchikov. Rational use of iron ore resources / NN Lukyanchikov L.I. Gagut. Moscow: Nedra, 1988. – 204.
6. N.K. Marin. Accounting for the metallurgical industry / NK Marin V.T. Slabinsky. Moscow: Metallurgiya, 1992. – 304 p.
7. E.V. Morozova. An analysis of domestic and foreign environmental accounting practices. // «International Accounting», 2009, №1.

Keywords

Cost accounting; costing; fixed assets; intangible assets; expenses; exploration.