

2.6. ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ В НЕФТЕГАЗОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

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

*Дагестанский государственный
институт народного хозяйства*

В статье раскрываются и исследованы актуальные проблемы и методы бухгалтерского учета и списания затрат в нефтегазовой промышленности как по отечественным стандартам учета так и в соответствии с МСФО.

Эффективное функционирование предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе обусловлено успешным решением такой проблемы как формирование системы учета затрат. С точки зрения теории и практики, система бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в нефтегазовой промышленности, определена законодательством. Однако на сегодняшний день существует недостаточность нормативной базы в методологии бухгалтерского учета затрат. Это создает основу для практического обоснования существующих методов и реализации их в форме рекомендаций к существующим методикам или разработки новых.

Из-за несовершенства системы бухгалтерского учета затрат, на предприятиях нефтегазодобывающей отрасли имеет смысл внести некоторые изменения с целью ее улучшения. Также нефтегазодобывающим предприятиям по специфике своей деятельности помимо составления отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета целесообразно составлять дополнительно отчетность по МСФО, для обеспечения объективной информацией внешних и внутренних пользователей. В этой связи в бухгалтерском учете возникают много вопросов: каким образом и на каких счетах учесть те или иные расходы, как их группировать, так как отсутствуют стандарты, регулирующие учет освоения природных ресурсов. Российские предприятия вынуждены руководствоваться общими принципами учета, закрепленными в ПБУ; отраслевыми методическими рекомендациями по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции; правилами налогового учета расходов на освоение природных ресурсов. Е.С. Тютюнникова отмечает, что степень разработанности учета в данной области для предприятий различных отраслей неоднородна, в наибольшей степени вопросы учета разработаны для нефтегазодобывающих предприятий [9].

В соответствии со ст.261 НК РФ, группировку расходов на освоение природных ресурсов можно подразделить на:

- расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых (аудит запасов, разведка полезных ископаемых, расходы на приобретение геологической информации);
- расходы на подготовку территории к ведению горных и строительных работ (устройство временных подъездных путей, подготовка площадки для строительства сооружений, хранение плодородного слоя почвы);
- расходы на возмещение ущерба наносимого природным ресурсам (расходы на переселение, расходы на выплату

компенсаций, выплата компенсаций предусмотренных договорами с органами государственной власти).

В соответствии со ст. 10 Закона о недрах участки недр предоставляются для геологического изучения - на срок до пяти лет, иногда и на больший срок [1]. Чтобы получить недра в пользование необходимо специальное разрешение в виде лицензии, которая является документом, удостоверяющим право ее владельца на пользование участком недр. К расходам, осуществляемым в целях приобретения лицензии, в частности, относятся:

- расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;
- расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;
- расходы на разработку технико-экономического обоснования, проекта освоения месторождения;
- расходы на приобретение геологической и иной информации;
- расходы на оплату участия в конкурсе.

Эти перечисленные расходы затем и формируют стоимость нематериальных активов. Как известно стоимость НМА списывается на себестоимость продукции путем начисления амортизации. Причем срок полезного использования определяется исходя из срока действия лицензии.

Если же организация понесет все эти расходы и не получит лицензии, то расходы по существующей методике должны равномерно списываться на расходы организации в течение пяти лет. Срок действия лицензии может быть больше чем пять лет, т.е. срока, в течение которого организация может списать произведенные расходы на не полученную лицензию. В данном случае, организация как налогоплательщик несет расходы в виде ежемесячных сумм расходов, таким образом, будет необоснованно на наш взгляд увеличена себестоимость продукции нефтегазодобычи. На каком же счете первоначально отражать затраты на получение лицензии? Ведь они могут быть безрезультатными.

В письме Минфина России от 24.04.2007 №07-05-06/108 указывается, что затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся [2]. То есть в данном случае есть четкое указание Минфина. Но на практике многие нефтегазодобывающие предприятия применяют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» для отражения таких расходов, которые затем будут приняты к учету как нематериальные активы. Данный счет целесообразно применять в том случае, если есть уверенность в том, что ГРП обнаружат доказанные запасы. Если же такой уверенности нет, то конечно лучше отражать эти расходы на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Другой немаловажной проблемой является отражение в учете временных подъездных дорог (путей). Для обслуживания нефтепровода, обслуживания нефтяных и газовых месторождений необходимым оказывается устройство временных подъездных путей. Российские организации, могут отражать эти активы в бухгалтерском учете следующим образом:

1. Как основные средства, в соответствии с ПБУ 6/01. Если актив отвечает следующим требованиям:
 - предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг;

- предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
 - организация не предполагает последующей перепродажи данного объекта;
 - объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [6].
2. Как материально-производственные запасы. В соответствии с п. 50 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности сезонные дороги не относятся к основным средствам и учитываются в организациях в составе материально-производственных запасов [3].
3. Как расходы. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа указывает на то, что в фактической себестоимости продукции отражаются затраты на содержание сезонных (общепромысловых) дорог, включающие в себя расходы по их содержанию, капитальному и текущему ремонту [4]. Как отражать затраты на строительство дорог, в нормативном акте нет четких указаний.

Основной задачей стоящей перед предприятиями нефтегазовой отрасли является приближение учета и отчетности к МСФО. В данном случае приближение к МСФО возможно только в случае, если применить первый вариант, т.е. признать временные подъездные дороги как основные средства. При этом срок полезного использования должен определяться исходя из ожидаемого износа. А износ зависит от влияния агрессивной среды, режима эксплуатации и проведения ремонта. В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности активами признаются ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает получить экономические выгоды в будущем. Для признания основных средств применяются общие критерии признания активов по МСФО.

Согласно классификации приведенной в Положении по ведению бухгалтерского учета, сезонные дороги включены в одну группу с временными сооружениями. Следовательно, сезонные дороги могут быть включены в состав МПЗ и учтены на счете 10 «Материалы», субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности». После же ввода дороги в эксплуатацию его стоимость будет относиться в дебет счетов учета затрат. В соответствии с МСФО запасы - это активы, предназначенные для продажи, созданные для такой продажи или в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе. По МСФО временные дороги не соответствуют данному критерию и не могут быть признаны в качестве запасов. Поэтому данный вариант не приближает нас к МСФО. На наш взгляд для того, чтобы приблизить учет временных дорог к МСФО целесообразно выбрать дифференцированный подход:

- отражать в составе основных средств, если это временные подъездные пути с большими сроками эксплуатации;
- списывать на расходы или отражать в составе основных средств, если это временные подъездные пути, которые ежегодно обновляются, т.е. организация несет затраты на подготовку дорожного полотна, сопоставимые с первоначальными вложениями;
- отражать в составе расходов, если это затраты на временные подъездные пути, используемые в течение одного сезона или для разового использования.

В соответствии с методикой по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа к расходам на геологическое изучение недр и производство геологоразведочных работ относятся:

- расходы на разработку проектных документов, проведение экспертиз и слушаний;
- расходы на геологоразведочные работы на суше, шельфе и для создания ПХГ (подземных хранилищ газа);
- транспортные расходы;
- расходы на производственный, пожарный и другие виды контроля, за безопасным ведением геологоразведочных работ;
- расходы на содержание и эксплуатацию основных средств;
- расходы на охрану окружающей среды, мониторинг ее состояния, компенсацию и возмещение, прочие расходы.

В Российском учете и по МСФО предусмотрено два метода учета затрат:

- капитализация затрат;
- списание на расходы периода.

При любом из этих методов учета, затраты на ликвидацию последствий и рекультивацию земель, производимые после ввода скважины в эксплуатацию (или оказавшейся безрезультатным) нельзя отнести к затратам связанным с сооружением объекта основных средств (не капитализируются). Затраты на рекультивацию однозначно могут быть отнесены только на расходы по обычным видам деятельности, согласно ПБУ10/99 [7]. Причем их необходимо списать на затраты производства в течение времени эксплуатации скважины.

Все предприятия нефтегазодобывающей отрасли независимо от их размеров, однообразно учитывают затраты либо как актив, либо как расходы периода. Однако данные затраты мы предлагаем дифференцировать на затраты крупных нефтегазодобывающих компаний и мелких компаний. Это даст возможность мелким компаниям (к примеру, относящимся к малым предприятиям) капитализировать все свои затраты, т.е. классифицировать их как актив, а не расход. Преимущество заключается в том, что в этом случае затраты могут быть капитализированы на более ранних этапах, чем добыча углеводородов и получение прибыли. В таком случае затраты на лицензию, геологические и геофизические исследования, бурение скважин будут включены в инвентарную стоимость основного средства или нематериального актива и в последующем будут самортизированы, а затраты на ликвидацию и рекультивацию капитализированы в составе расходов по мере их возникновения.

Таким образом, предлагаемый метод позволит сблизиться с МСФО, где метод «полной стоимости» используется небольшими новыми нефтяными компаниями, так как он позволяет им капитализировать затраты на ранних этапах, до тех пор пока успешная буровая деятельность не принесет прибылей, которые позволят их зачесть. Независимо от того, будут ли запасы доказаны или нет, затраты на ликвидацию и рекультивацию тоже можно обобщать отдельно как актив и тоже списать как амортизационные расходы. Причем период списания может определить сама организация, записать в учетной политике и придерживаться ее. В этом случае для отражения затрат на ликвидацию и рекультивацию можно открыть отдельный субсчет к счету 08» затраты на рекультивацию и ликвидацию».

Ибрагимова Аминат Хабибулаевна

Литература

1. О недрах [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 февр. 1992 г. №2395-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О порядке отражения в бухгалтерском и налоговом учете расходов организации на приобретение лицензии на право пользования недрами в целях исчисления налога на прибыль [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 24 апр. 2007 г. №07-05-06/108. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа [Электронный ресурс] : согласована с ГП «Роснефть» и утв. М-вом топлива и энергетики РФ 1 нояб. 1994 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Методика по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи нефти и газа [Электронный ресурс] : согласована с М-вом экономического развития РФ ; утв. М-вом топлива и энергетики РФ 29 дек. 1995 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Литовченко Н.Н. Метод успешных затрат в учете нефтегазовой отрасли [Текст] / Н.Н. Литовченко // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №12.
9. Тютюнникова Е.С. Учет затрат на поиск и оценку полезных ископаемых в соответствии с МСФО [Текст] / Е.С. Тютюнникова // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №10.

Ключевые слова

Затраты; стандарты учета; себестоимость; расходы; бухгалтерский учет.

РЕЦЕНЗИЯ

В современных условиях проблемы учета затрат, их группировки в бухгалтерском и в управленческом учете остаются мало исследованными. Это связано и спецификой самой отрасли и отсутствием доступа к такой информации. Вместе с тем данная отрасль является наиболее затратным и в процессе бухгалтерского учета возникают множество проблем, связанных с признанием этих затрат, с определением момента их капитализации и последующей группировки для определения наиболее достоверных финансовых результатов. Поэтому любые исследования в этом направлении учета представляются весьма актуальными и своевременными.

Данная статья как раз посвящена исследованию наиболее актуальных проблем первичной группировки затрат связанных с освоением природных ресурсов на нефтегазодобывающих предприятиях, и их отражения на счетах бухгалтерского учета. Автором подчеркнута недостаточность отечественной нормативно-правовой базы для учета этих затрат, когда предприятия данной отрасли вынуждены сами выпутываться из сложившейся ситуации, опираясь на общие рекомендации. Рассмотрена возможность адаптации метода «полной стоимости», которая используется небольшими западными нефтяными компаниями, так как он позволяет им капитализировать затраты на ранних этапах освоения природных ресурсов. Автор справедливо отмечает, что предлагаемый им метод позволит сблизиться с МСФО.

Работа рассчитана на широкий круг лиц интересующихся проблемами учета и калькулирования затрат в бухгалтерском учете. Статья изложена доступным языком, грамотно, аккуратно оформлена и рекомендуется к публикации в открытой печати.

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