

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПОИСКА, ОЦЕНКИ И РАЗВЕДКИ НЕФТЕГАЗОВЫХ МЕСТОРОЖДЕНИЙ

И. В. Тихонова

Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация

Информация о статье

Дата поступления
11 января 2017 г.

Дата принятия к печати
24 января 2017 г.

Дата онлайн-размещения
28 февраля 2017 г.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет;
нефтегазовое месторождение;
поиск и оценка месторождений;
разведка нефтегазовых
месторождений;
особенности учета

Аннотация

С 2012 г. ведение геологоразведочных работ регламентируется Положением по бухгалтерскому учету 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», которое раскрывает порядок ведения учета от получения лицензии до момента оценки коммерческой целесообразности промышленного освоения месторождения полезных ископаемых, обозначая общие подходы ведения бухгалтерского учета. Однако некоторые важнейшие вопросы по ведению учета остаются на усмотрение бухгалтера, что связано с индивидуальными условиями месторождения и целями реализации проекта проведения геолого-разведочных работ. В статье рассматриваются особенности поиска, оценки и разведки нефтегазовых месторождений, сложившиеся методы учета и подходы к оценке запасов месторождения полезных ископаемых и возможные варианты отражения поисковых затрат в учете. Кроме того, анализируются теоретические вопросы, касающиеся соотношения сущностных понятий: выявлено в чем поисковые активы не соответствуют активам.

SPECIFICS OF ACCOUNTING IN PROSPECTING, EVALUATION AND EXPLORATION OF OIL AND GAS FIELDS

Irina V. Tikhonova

Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation

Article info

Received
January 11, 2017

Accepted
January 24, 2016

Available online
February 28, 2016

Keywords

Accounting; oil and gas field;
prospecting and evaluation of
deposits; exploration of oil and
gas; specifics of accounting

Abstract

Since 2012 the geological exploration is governed by the Russian accounting standard 24/2011 «Accounting the costs of natural resources exploitation», which covers the procedure of accounting from the moment of obtaining the license to the evaluation of commercial viability of industrial exploitation of the deposits, indicating common methods and approaches of accounting. But still some of the most important moments in accounting remain on sole discretion of an accountant, considering the field's individual conditions and the host of the geological exploration project. In this article, the specifics of the prospecting evaluation and exploration of the oil and gas fields are considered, along with the current accounting approaches and methods of evaluation of the natural deposits and the possible options of displaying the expences in the accounting process. The theoretical questions on substantial concepts correlation are also being analysed, and the points of discrepancy between exploration assets and general assets are revealed.

Россия занимает 6-е место в мире по доказанным запасам нефти (на 2015 г. 103,2 млрд баррелей или 6,1 % мировых запасов) и 2-е место после Ирана по запасам газа (на 2015 г. 32 644 млрд м³ или 17,4 % мировых запасов)¹.

Нефтегазовая отрасль выступает важнейшим источником доходов российского

бюджета и оказывает существенное влияние на российскую экономику. В 2011–2014 гг. доходы бюджета от нефтегазового сектора составляли половину от всех поступлений, с 2014 г. наблюдается их снижение: 48 % поступлений, в 2015 г. — 47 %, в 2016 г. — 43 %.

В России на нефтегазовый сектор приходится около трети отечественного валового внутреннего продукта и двух третей экспорта. В экспортных доходах доля нефти и нефтепро-

¹ Нефть и газ России : портал трейдеров, 2015. URL: <http://utmagazine.ru/posts/8897-neft-i-gaz-rossii>.

дуктов составляет порядка 49 % поступлений². В настоящее время более 70 % российской нефти и 90 % газа добывается в Западной Сибири; в перспективе новые центры добычи будут сформированы в Восточной Сибири, Республике Саха и на шельфе арктических морей, поэтому современная система поставок углеводородов в значительной мере предназначена для транспортировки нефти и газа из районов Сибири и Крайнего Севера на сверхдальние расстояния в западном и юго-западном направлениях [1, с. 19].

Обладая огромными запасами природных ресурсов, российская нефтегазохимия играет достаточно скромную роль на мировом рынке. Экспорт полимеров составляет менее 1 % от мирового экспорта, а объем вывозимой сырой нефти — 10 %. Доля России по выпуску этилена равна 2,6 %, по производству пластиков — 1,8 %. По общему объему выпуска химической и нефтегазохимической продукции Россия занимает 19-е место, а многие из известных в мировой практике высших (глубоких) переделов в нашей стране не представлены вовсе [2, с. 62].

Согласно Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 г., основным направлением развития российской экономики должен стать курс на ее диверсификацию и модернизацию, который требует длительного времени. При этом стабильную основу развития экономики составляет ее минеральная база.

В связи с важностью нефтегазовой отрасли для российской экономики актуальными являются вопросы правильного отражения в бухгалтерском учете затрат на ведение геологоразведочных работ (ГРП). Как отмечает Р. Н. Сунгатуллина и А. Р. Хузин, исследованию темы учета ГРП посвящено мало работ [3]. Наиболее изучены вопросы учета ГРП по нефти и газу (Ф. И. Алдашкин, Л. Г. Алиева, А. Ф. Зимин, М. К. Крючкова, Б. П. Писарева, А. Х. Ибрагимов, Т. Б. Кувалдина, Т. Н. Новоселова, П. А. Лукьяненко и др. [4–10]). Подобная ситуация наблюдается и за рубежом, по мнению Ш. Дж. Райт и Р. А. Галлан, ГРП имеют некоторые организационные и технологические особенности, которые неизбежно находят отражение в бухгалтерском учете. Рассмотрим основные вопросы организации и ведения ГРП нефти и газа, чтобы понять связанные с этой деятельностью проблемы учета.

До 2012 г. предприятия самостоятельно определяли, как в бухгалтерском учете будет

отражаться осуществляемая ими ГРП деятельность. Начиная с 2012 г., предприятия, занимающиеся поиском, оценкой и разведкой месторождений полезных ископаемых, организуют ведение учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, руководствуясь Положением по бухгалтерскому учету 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»³ (далее — ПБУ 24/2011).

Для ведения поиска, оценки и разведки полезных ископаемых согласно Закону Российской Федерации «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 (далее — Закон о недрах) юридическое лицо обязано получить лицензию. Лицензия определяет основные условия пользования недрами и дает право недропользователю вести деятельность на выделенном ему участке недр (ст. 11). ПБУ 24/2011 вводит новый объект учета — поисковые затраты, имеющий ряд особенностей, и регламентирует их учет от получения лицензии на ведение ГРП до момента подтверждения коммерческой целесообразности и технической осуществимости ведения добычи на месторождении полезных ископаемых.

Предприятие-недропользователь определяет, как отражать в учете поисковые затраты: в качестве поисковых активов, признаваемых внеоборотными активами, либо расходов по обычным видам деятельности.

В учетной политике недропользователь устанавливает перечень видов поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами (поисковые активы), их подразделяют на материальные и нематериальные. Остальные поисковые затраты, не относящиеся к поисковым активам, признаются расходами по обычным видам деятельности (расходами текущего периода). Таким образом, пользователь самостоятельно определяет, какие из понесенных поисковых затрат будут учитываться как капитальные, а какие в качестве текущих затрат.

Если недропользователь выделяет поисковые активы, то в учетной политике должны найти отражение признаки классификации материальных и нематериальных активов, порядок начисления амортизации по ним, группировка поисковых активов при их проверке на обесценение, прописаны условия перевода поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов.

В дальнейшем, при получении положительной оценки относительно коммерческой целесообразности ведения добычи на конкретном участке недр, материальные поиско-

² URL: <http://utmagazine.ru/posts/8897-neft-i-gaz-rossii>.

³ URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122051/.

вые активы должны перекалфицироваться в объекты основных средств, учитываемые по правилам Положения по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств»⁴, а нематериальные поисковые активы — в нематериальные активы, учитываемые по правилам Положения по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁵.

В учете затрат на этапах поиска, оценки и разведки нефтегазовых месторождений, когда деятельность ведется в условиях неопределенности получения будущих доходов, используются методы учета результативных и полных затрат [11, с. 35–36]. В первом случае центром капитализации затрат выступает участок недр (месторождение). Логика данного метода состоит в том, чтобы капитализировать только те затраты, которые приносят будущие экономические выгоды, а непродуктивные затраты списывать в момент, когда ГРП признаны безрезультатными. Согласно второму методу, все затраты (успешные и безрезультатные) являются необходимыми для обнаружения месторождения углеводородного сырья, поэтому их все необходимо капитализировать.

Российский стандарт ПБУ 24/2011 предлагает предприятию-недропользователю, осуществляющему ГРП, самостоятельно выбирать метод учета затрат и, таким образом, решать вопрос о том, как вести учет поисковых затрат, какие затраты капитализировать, а какие сразу списывать.

Организация ГРП включает ряд подготовительных стадий [11, с. 12–22], влияющих на бухгалтерский учет затрат и формирование доходов:

1. Долицензионное ведение разведочных работ. На этом этапе ведутся общие поисковые работы, которые не требуют выезда на место. Понесенные затраты даже не всегда включают в основной проект, что объясняется разными подходами к их учету. Существует точка зрения, что затраты на общие поисково-разведочные работы следует списывать сразу по причине слабой уверенности в будущих экономических выгодах и отсутствия самого права на их получение.

2. Приобретение права на разработку месторождения полезных ископаемых и заключение контрактов. На этом этапе степень неопределенности о наличии промышленных запасов полезного ископаемого еще очень

высока, но затраты, связанные с оформлением права на поиск и разведку значительно возрастают, поэтому понесенные затраты капитализируют в стоимости активов до момента, пока не будут собраны необходимые данные и получена оценка о ведении добычи в промышленных масштабах. В условиях неопределенности капитализация затрат в активах требует ежегодной проверки на обесценение, что отражено в российском стандарте ПБУ 24/2011.

3. Поисково-разведочные работы. На данном этапе планируется и осуществляется тщательное исследование участка недр, на который получена лицензия. Понесенные затраты значительны, а вероятность получения будущих экономических выгод остается неопределенной. Здесь необходимо принять решение, как отражать затраты в учете: можно списывать затраты, понесенные на поиск и разведку, если степень неопределенности действительно велика, либо капитализировать затраты в стоимости производственного актива.

4. Оценка запасов и затрат на их освоение. Собранные в процессе предыдущих исследований данные должны позволить оценить наличие запасов полезных ископаемых, обосновать объемы работ и сумму капитальных затрат на разработку месторождения и добычу полезных ископаемых. На данном этапе степень неопределенности в отношении доходности и затрат по месторождению существенно снижается.

5. Разработка месторождения начинается после составления плана освоения и проведения мероприятий, позволяющих вывести его на промышленный уровень добычи. Степень неопределенности мала, все затраты капитализируются.

После получения положительной коммерческой оценки в отношении промышленного освоения месторождения и получения лицензии на добычу полезных ископаемых в эксплуатационной стадии проекта можно выделить два этапа:

1. Добыча полезных ископаемых. Этот этап включает извлечение полезного ископаемого, его хранение, обработку с целью удаления основного осадка и воды, разделение на газ и нефть, транспортировку. Капитализированные затраты, касающиеся производственной деятельности, списывают, поскольку они связаны с получением дохода.

2. Закрытие промысла. После завершения добычи участок недр подлежит восстановлению. Стандарт учета ПБУ 24/2011, как и международные стандарты, обязывает

⁴ URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/.

⁵ URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/.

производителей оценивать будущие затраты, связанные с завершением добычи, признавать их обязательствами, причем с момента начала поиска полезных ископаемых.

Как уже было отмечено, учет на эксплуатационной стадии проекта не регулируется ПБУ 24/2011.

После получения оценки относительно целесообразности освоения месторождения полезного ископаемого, организация-недропользователь обязана прекратить признание поискового актива в учете, провести проверку имеющихся поисковых активов на обесценение, чтобы правильно сформировать их стоимость и перевести, соответственно, в состав основных средств и нематериальных активов.

Эти особенности определяют важнейшие проблемы и непосредственно влияют на формирование стоимости поисковых активов в бухгалтерском учете и определение доходности. Во-первых, возникает вопрос, как вести учет поисковых затрат, понесенных в период неопределенности, пока нет уверенности в наличии промышленных запасов на исследуемом участке недр и технической осуществимости проекта. Во-вторых, существует проблема достоверной оценки величины запасов. Это достаточно сложная задача. В качестве признанной оценки выступает дисконтированный будущий чистый денежный поток, генерируемый в процессе добычи доказанных нефтегазовых запасов. Как указывают Ю. П. Ампилов и А. В. Лапо, использование метода дисконтированных денежных потоков допустимо для хорошо разведанных участков недр, где запасы высоких категорий составляют основную часть сырьевой базы. В отношении перспективных и плохо изученных площадей необходимо наряду с указанным применять и другие методы, позволяющие в совокупности более объективно и полно анализировать ситуации при принятии решения [12, с. 34].

В соответствии с Концепцией финансовой отчетности под активами понимаются ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых ожидается увеличение экономических выгод в будущем⁶. Экономические выгоды, содержащиеся в активе, извлекаются путем его участия в получении компанией денежных средств.

Таким образом, активом признается контролируемый компанией-недропользователем ресурс, от использования которого

она планирует в будущем получить экономические выгоды.

Так как компания-недропользователь несет затраты на ГРП, которые могут не принести никаких экономических выгод в будущем, т. е. существует длительный период времени между началом ведения ГРП с целью обнаружения месторождения полезных ископаемых, сбором данных, позволяющих оценить коммерческую целесообразность и техническую осуществимость освоения месторождения, признание поискового актива в учете производится в условиях неопределенности. В этом состоит несоответствие принимаемого к учету поискового актива существенным характеристикам понятия актива.

Поисковые активы признают в учете до момента, когда будет оценена коммерческая целесообразность ведения добычи на исследуемом участке недр.

При учете затрат, связанных с приобретением лицензии, позволяющей начать ведение ГРП на участке, нужно принимать во внимание некоторые особенности:

- высокие риски при низкой вероятности открытия месторождения, экономически выгодного для промышленного освоения;
- длительный период времени между получением лицензии и достижением предельного уровня добычи;
- необходимость несения значительных расходов, которые могут не дать положительный результат;
- невозможность измерить стоимость углеводородных запасов с достаточной степенью надежности, чтобы отразить в балансе;
- отсутствие возможности точно оценить будущую прибыль компании;
- готовность к совместной деятельности с другими предприятиями из-за высоких затрат и рисков.

Согласно п. 8 ПБУ 24/2011 затраты на получение лицензии признаются нематериальным поисковым активом. Первоначально при предоставлении лицензии на пользование недрами в ней указываются предварительные границы горного отвода. После разработки технического проекта, получения на него положительного заключения государственной экспертизы, согласования с органами государственного горного надзора и государственными органами охраны окружающей природной среды документы, определяющие уточненные границы горного отвода, включаются в лицензию в качестве неотъемлемой составной части. Лицензия на право пользования недрами является документом, удостоверяющим право ее владельца на пользование участком

⁶ Концепция финансовой отчетности. URL: minfin.ru/2014/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf.

недр в определенных границах в соответствии с указанной целью в течение установленного срока при соблюдении заранее оговоренных условий (ст. 11 Закона о недрах).

При этом необходимо отметить, что недра являются частью земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии — ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающихся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения. Недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство, и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью. Вопросы владения ими, пользования и распоряжения находятся в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов. Участки недр не могут быть предметом купли, продажи, дарения, наследования, вклада, залога или отчуждаться в иной форме (ст. 1.2 Закона о недрах).

Недра предоставляются в пользование для следующих целей:

- региональное геологическое изучение, включающее региональные геолого-геофизические работы, геологическую съемку, инженерно-геологические изыскания, научно-исследовательские, палеонтологические и другие работы, направленные на общее геологическое изучение недр, геологические работы по прогнозированию землетрясений и исследованию вулканической деятельности, созданию и ведению мониторинга состояния недр, контроль за режимом подземных вод, а также иные работы, проводимые без существенного нарушения целостности недр;

- геологическое изучение, включающее поиски и оценку месторождений полезных ископаемых, а также геологическое изучение и оценка пригодности участков недр для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;

- разведка и добыча полезных ископаемых, в том числе использование отходов горнодобывающего производства и связанных с ним перерабатывающих производств;

- строительство и эксплуатация подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;

- образование особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное значение (научные и учебные полигоны, геологические заповедники, заказники, памятники природы, пещеры и другие подземные полости);

- сбор минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов (ст. 6 Закона о недрах).

Таким образом, непосредственным объектом учета является право пользования горным или геологическим отводом (недрами) (ст. 7 Закона о недрах).

Согласно ст. 22 Закона о недрах пользователь недр имеет следующие основные права и обязанности:

- использовать результаты своей деятельности, в том числе добытое минеральное сырье в соответствии с лицензией или соглашением о разделе продукции и действующим законодательством;

- использовать отходы добычи полезных ископаемых, при этом пользователь недр обязан представить геологическую информацию о недрах в федеральный фонд геологической информации и его территориальные фонды;

- представлять достоверные данные о разведанных, извлекаемых и оставляемых в недрах запасах полезных ископаемых, содержащихся в них компонентах, об использовании недр в целях, не связанных с добычей полезных ископаемых;

- приводить участки земли и других природных объектов, нарушенных при пользовании недрами, в состояние, пригодное для дальнейшего использования, выполнять условия, установленные лицензией или соглашением о разделе продукции, своевременно и правильно вносить платежи за пользование недрами.

Недра могут предоставляться в пользование одновременно для геологического изучения (поисков, разведки) и добычи полезных ископаемых. В этом случае добыча может производиться как в процессе геологического изучения, так и непосредственно по его завершении, что необходимо отразить в бухгалтерском учете.

Пользователь недр, получивший в пользование горный отвод, имеет исключительное право осуществлять в его границах пользование недрами в соответствии с предоставленной лицензией. Любая деятельность, связанная с использованием недрами в границах горного отвода, возможна только с согласия пользователя недр, которому он предоставлен (ст. 7 Закона о недрах). Иные лица не имеют равных прав с недропользователем в отношении рассматриваемого участка недр в течение срока действия лицензии, но при этом его право пользования участком ограничено сроком и видами деятельности, указанными в лицензии. Право владения и распоряжения этим

участком недр остается за государством, недропользователь не вправе передавать право пользования участком и свою лицензию третьим лицам (ст. 17.1 Закона о недрах).

Таким образом, затраты на лицензию для ведения ГРП признают нематериальным поисковым активом, лицензия дает недропользователю исключительное право по сравнению с другими организациями вести ГРП на предоставленном ему в пользование участке недр, право владения и распоряжения участком недр сохраняется за государством. Лицензия на добычу полезных ископаемых предоставляет недропользователю исключительное право ведения добычи на месторождении и закрепляет за ним часть дохода от добытого полезного ископаемого.

Следовательно, нематериальный поисковый актив в виде затрат на лицензию признавать активом с точки зрения получения пользователем контролируемого ресурса в период ведения ГРП, пока не доказана экономическая целесообразность добычи, можно с определенной условностью.

Следующая проблема связана с формированием стоимостной оценки признаваемых поисковых активов. В учете их оценивают по сумме фактических затрат (п. 12 ПБУ 24/2011), которая включает:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен поисковый актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственных и патентные пошлины;
- амортизация иных внеоборотных активов (включая поисковые активы), использованных непосредственно при создании поискового актива;
- вознаграждения работникам, непосредственно занятым при создании поискового актива;
- обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением (созданием) поискового актива, обеспечением условий для его использования в запланированных целях.

Отличительной особенностью отражения в учете поисковых активов является то, что их стоимостная оценка изначально с момента получения лицензии и ведения ГРП включает стоимость обязательств по восстановлению окружающей среды, рекультивации земель и ликвидации объектов. Размер обязательства будет зависеть от стоимости и объема работ по выводу объектов из эксплуатации и объема восстановительных работ. Для оценки резерва составляется смета по каждому виду работ согласно проекту поисково-оценочных работ. В дальнейшем при проведении геологоразведочных работ может быть уточнен контур участка добычи и часть участка неперспективная для ведения ГРП возвращена государству. В таком случае, прежде чем вернуть «лишние» площади государству, необходимо провести их рекультивацию. Величина резерва может быть также скорректирована данными фактического плана геологоразведочных работ. Следовательно, резерв на вывод объектов месторождения из эксплуатации и восстановление окружающей среды является оценочной величиной и его размер корректируется контуром месторождения, применяемой технологией и рядом других параметров. Особенностью учета резерва на вывод объектов месторождения из эксплуатации и восстановление окружающей среды является то, что он капитализируется сначала в стоимости поисковых активов, задействованных при поиске, оценке и разведке полезных ископаемых, а затем на стадии добычи учитывается в стоимости используемых основных средств.

Следует отметить и другую особенность учета поисковых активов: по ним начисляется амортизация, что противоречит правилам учета внеоборотных активов. Согласно ПБУ 24/2011 порядок начисления амортизации определяется самой организацией.

Признавая поисковый актив, организация должна проверять поисковые активы на обесценение на каждую отчетную дату для формирования их достоверной оценки. В ПБУ 24/2011 перечислен минимальный набор признаков обесценения, которые должны приниматься во внимание:

- окончание в течение 12 мес. после отчетной даты срока, на который организация получила лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, при

отсутствии намерений и (или) возможности продления соответствующих прав;

– наличие существенных затрат, необходимых для выполнения работ по дальнейшему поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, не учтенных в планах организации;

– принятие решения о прекращении деятельности, связанной с поиском, оценкой месторождений полезных ископаемых и разведкой полезных ископаемых на определенном участке, вследствие того, что данные мероприятия не привели к обнаружению промышленно значимых полезных ископаемых;

– появление признаков того, что при продолжении ведения ГРП на определенном участке недр стоимость поисковых активов с учетом накопленной амортизации и обесценения, вероятно, не будет возмещена в полной мере при добыче полезных ископаемых или переходе права пользования участком недр другим лицам.

Наличие хотя бы одного из названных признаков указывает на возможное обесценение поисковых активов компании и необходимость проведения их тестирования на обесценение. Требуется оценить возмещаемую стоимость соответствующего актива и признать убыток на разность между остаточной балансовой стоимостью актива и его возмещаемой стоимостью. Тестирование поисковых активов на обесценение должно осуществляться в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»⁷ и (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»⁸. Возмещаемая стоимость (или реальная стоимость обесцененного

актива) согласно IAS 36 представляет собой наибольшую из двух величин: справедливую стоимость активов (IFRS 13)⁹, уменьшенную на величину затрат на продажу, либо ценность дальнейшего использования активов, определяемую как дисконтированные возможные денежные потоки. Таким образом, отражение в учете поисковых активов требует знания технологического процесса, конъюнктуры рынка, а также профессионального суждения бухгалтера.

Подводя итог, отметим, что особенности самой деятельности по поиску, оценке и разведке полезных ископаемых, которая занимает длительный период времени, отличается наличием высоких рисков не обнаружения целесообразного для освоения месторождения полезного ископаемого и, соответственно, признания ГРП убыточной, вводят в учете специфический объект — поисковые активы. Специфика поисковых активов проявляется в том, что в момент их признания в учете нет уверенности, что выполнены условия, позволяющие признавать объект активом. Только после проведения ГРП и обнаружения месторождения полезных ископаемых, сбора по нему информации, позволяющей оценить целесообразность ведения добычи, снимается неопределенность в том, как правильно квалифицировать понесенные затраты, и верно ли было предположение в отношении признанных поисковых активов.

Таким образом, ПБУ 24/2011, раскрывая порядок ведения учета при поиске, оценке и разведке месторождения полезных ископаемых, устанавливает общий подход при отражении в учете поисковых затрат, оставляя ряд важнейших вопросов на профессиональное суждение бухгалтера, в силу того, что решение по ним принимается с учетом индивидуальных условий, присущих месторождению, и условиям реализации проекта ведения ГРП.

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28 дек. 2015 г. № 217н (ред. 27 июня 2016 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28 дек. 2015 г. № 217н (ред. 27 июня 2016 г.) // Там же.

⁹ IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28 дек. 2015 г. № 217н (ред. 27 июня 2016 г.) // Там же.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Русецкая Г. Д. Экономика природных ресурсов и защиты окружающей среды в нефтегазовом комплексе [Электронный ресурс]: учеб. пособие / Г. Д. Русецкая. — Иркутск: Изд-во Байкал. гос. ун-та, 2016. — 104 с. — Режим доступа: <http://lib-catalog.isea.ru>.
2. Русецкая Г. Д. Проблемы мирового рынка нефти, газа и нефтепродуктов [Электронный ресурс]: учеб. пособие / Г. Д. Русецкая. — Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2015. — 67 с. — Режим доступа: <http://lib-catalog.isea.ru>.
3. Сунгатуллина Р. Н. Факты хозяйственной жизни учета поисковых активов: идентификация, классификация и реконструкция / Р. Н. Сунгатуллина, А. Р. Хузин // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 2 (344). — С. 2–11.
4. Алдашкин Ф. И. Бухгалтерский учет в нефтяной и газовой промышленности: учебник / Ф. И. Алдашкин, Л. Г. Алиева. — 4-е изд. — М.: Недра, 1990. — 336 с.

5. Зимин А. Ф. Бухгалтерский учет в нефтяной и газовой промышленности : учебник / А. Ф. Зимин, М. К. Крючкова, Б. П. Писарев. — 2-е изд. — М. : Недра, 1983. — 213 с.
6. Ибрагимов А. Х. Проблемы учета и анализ затрат при осуществлении геологоразведочных работ и пути их оптимизации / А. Х. Ибрагимов // Международный бухгалтерский учет. — 2012. — № 22. — С. 13–20.
7. Кувалдина Т. Б. Бухгалтерский учет затрат на освоение природных ресурсов в соответствии с ПБУ 24/2011 / Т. Б. Кувалдина // Аудиторские ведомости. — 2012. — № 3. — С. 3–8.
8. Лукьяненко П. А. Бухгалтерский учет в геологических организациях / П. А. Лукьяненко. — М. : Недра, 1982. — 184 с.
9. Новоселова Т. Н. Особенности формирования затрат на предприятиях нефтедобывающей промышленности / Т. Н. Новоселова // Финансовый менеджмент. — 2007. — № 2. — С. 19–27.
10. Парасоцкая Н. Понятие и виды поисковых активов. Порядок учета и налогообложения операций с поисковыми активами (ПБУ 24/2011) / Н. Парасоцкая, А. Гугля // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2013. — № 1. — С. 297–301.
11. Райт Шарлотта Дж. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях : пер. с англ. / Шарлотта Дж. Райт, Ребекка А. Галлан. — М. : Олимп-Бизнес, 2007. — 688 с.
12. Ампилов Ю. П. Анализ геолого-экономических показателей, применяемых при оценке эффективности разведки и освоения участков недр / Ю. П. Ампилов, А. В. Лапо // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. — 2010. — № 5. — С. 29–35.

REFERENCES

1. Rusetskaya G. D. *Ekonomika prirodnikh resursov i zashchity okruzhayushchei sredy v neftegazovom komplekse* [Economics of natural resources and environment protection in oil and gas sector]. Irkutsk, Baikal State University Publ., 2016. 104 p. Available at: <http://lib-catalog.isea.ru>. (In Russian).
2. Rusetskaya G. D. *Problemy mirovogo rynka nefti, gaza i nefteproduktov* [Issues of the global market of oil, gas and petroleum products]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2015. 67 p. Available at: <http://lib-catalog.isea.ru>. (In Russian).
3. Sungatullina R. N., Khuzin A. R. The facts of economic life of mineral prospects accounting: identification, classification and reconstruction. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, no. 2 (344), pp. 2–11. (In Russian).
4. Aldashkin F. I., Alieva L. G. *Bukhgalterskii uchet v neftyanoi i gazovoi promyshlennosti* [Accounting in oil and gas industry]. 4th ed. Moscow, Nedra Publ., 1990. 336 p.
5. Zimin A. F., Kryuchkova M. K., Pisarev B. P. *Bukhgalterskii uchet v neftyanoi i gazovoi promyshlennosti* [Accounting in oil and gas industry]. 2nd ed. Moscow, Nedra Publ., 1983. 213 p.
6. Ibragimov A. K. Issues of accounting and cost analysis in geological exploration and the ways of their optimisation. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, no. 22, pp. 13–20. (In Russian).
7. Kuvaldina T. B. Accounting for expenses associated with mineral resources development in compliance with RAR 24/2011. *Auditorskie vedomosti = Accounting Journal*, 2012, no. 3, pp. 3–8. (In Russian).
8. Luk'yanenko P. A. *Bukhgalterskii uchet v geologicheskikh organizatsiyakh* [Accounting in geological companies]. Moscow, Nedra Publ., 1982. 184 p.
9. Novoselova T. N. Particularities of costing at petroleum industry enterprises. *Finansovyi menedzhment = Financial Management*, 2007, no. 2, pp. 19–27. (In Russian).
10. Parasotskaya N., Guglya A. Concepts and types of development assets. Accounting and taxation procedures for development assets transactions. (RAR 24/2011). *RISK: resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurentsya = RISK: Resources, Information, Supply, Competition*, 2013, no. 1, pp. 297–301. (In Russian).
11. Charlotte J. Wright., Gallun Rebecca A. *International Petroleum Accounting*. Tulsa, Oklahoma, Pennwell Publ., 2005. 589 p. (Russ. ed.: Charlotte J. Wright., Gallun Rebecca A. *Finansovyi i bukhgalterskii uchet v mezhdunarodnykh neftegazovykh kompaniyakh*. Moscow, Olymp-Business Publ., 2007. 688 p.).
12. Ampilov Yu. P., Lapo A. V. The analysis of economic geological factors applied in the estimation of efficiency of exploration and development of subsurface sites. *Mineral'nye resursy Rossii. Ekonomika i upravlenie = Mineral Resources of Russia. Economics and Management*, 2010, no. 5, pp. 29–35. (In Russian).

Информация об авторе

Тихонова Ирина Васильевна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: irinat3873@gmail.com.

Библиографическое описание статьи

Тихонова И. В. Особенности учета поиска, оценки и разведки нефтегазовых месторождений / И. В. Тихонова // Известия Байкальского государственного университета. — 2017. — Т. 27, № 1. — С. 19–26. — DOI: 10.17150/2500-2759.2017.27(1).19-26.

Author

Irina V. Tikhonova — PhD in Economics, Associate Professor, candidate for Doctoral degree, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russian Federation, e-mail: irinat3873@gmail.com.

Reference to article

Tikhonova I. V. Specifics of accounting in prospecting, evaluation and exploration of oil and gas fields. *Izvestiya Baykal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2017, vol. 27, no. 1, pp. 19–26. DOI: 10.17150/2500-2759.2017.27(1).19-26. (In Russian).