

УДК 657.336

DOI: 10.31891/2307-5740-2018-266-1-57-61

МЕДВІДЬ І. Б.,
ДОЛІШНЯ Т. І.

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЛІЦЕНЗУВАННЯ: НОРМАТИВНО-ПРАВОВА БАЗА, ОБЛІК ЛІЦЕНЗІЙ

У роботі наведено результати досліджень нормативно-правової бази у сфері ліцензування діяльності підприємств нафтогазової промисловості та особливостей обліку ліцензій. Встановлено велике розмаїття спеціальних нормативно-правових актів, які регулюють загальні засади та правила користування нафтогазоносними надрами й постачання нафти і газу. Запропоновано спростити процедуру державного регулювання діяльності суб'єктів природних монополій і суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на суміжних ринках нафтогазової промисловості. Рекомендовано існуючі відмінності в обліку ліцензій за міжнародною та вітчизняною практикою нівелювати шляхом закріплення в обліковій політиці підприємств відповідних положень.

Ключові слова: ліцензування, ліцензія, міжнародні стандарти фінансової звітності, облік, нормативно-правова база, підприємства нафтогазової промисловості.

MEDVID I.,
DOLISHNIA T.

Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas

SELECTED ASPECTS OF LICENSING: LEGAL FRAMEWORK, LICENSE RECORDS

The purpose of the article is to highlight the basic legal acts in the field of licensing of oil and gas companies and the features of license records in accordance with international financial reporting standards (IFRS / IAS). To achieve this goal, the following research tools are used: analytical and monographic – for the study of literary sources; system analysis – for the study of legal acts on licensing issues; record keeping; graphic method – for visual display; abstract and logical method – for synthesis of theoretical positions, drawing conclusions and making recommendations. Oil and gas companies can carry out their main activities in Ukraine only if they obtain licenses and all permits. According to the data of the National Energy and Utilities Regulatory Commission (NEURC), it is established that in 2017-2018, 537 licenses were issued to business entities operating in the market of natural gas (supply), oil, petroleum products (supply of petroleum products through trunk pipelines). A large variety of special legal acts was established to regulate the general principles and rules for the use of oil and gas resources and the supply of oil and gas. It is proposed to simplify the procedure of state regulation of the activities of natural monopolies and business entities operating in the adjacent markets of the oil and gas industry. It is recommended to even out the existing differences in the license records in international and domestic practice by consolidation of the relevant provisions in the record-keeping policies of companies. The obtained research results can be used in the practical activities of oil and gas companies, in particular with the aim of improving the record-keeping policies.

Key words: licensing, license, international financial reporting standards, record-keeping, legal framework, oil and gas companies.

Постановка проблеми. Ліцензування в нафтогазовому комплексі виконує ряд інформаційних, дозвільних, контролюючих, статистичних, охоронних функцій, застосовується державою для регулювання підприємництва в Україні, сприяє більш результативному функціонуванню природних монополій та суміжних із ними ринках та обмеженню монополізму [1]. Більше того, у зв'язку з переходом вітчизняних підприємств нафтогазової промисловості на міжнародні стандарти виникає потреба дослідження особливостей обліку ліцензій відповідно до міжнародних стандартів. Це обумовлює важливість та потребу подальшого вивчення питань ліцензування діяльності, обліку ліцензій.

Аналіз останніх джерел. Розкриттю питань ліцензування діяльності, обліку ліцензій присвячені праці багатьох дослідників. Зокрема, Даценко О. М. розглядає ліцензування як різновид адміністративних правовідносин між державою в особі її уповноважених органів виконавчої влади і відповідними суб'єктами (фізичними і юридичними особами), які здійснюють підприємницьку діяльність. Причому вважає, що у нафтогазовому комплексі ліцензування забезпечує дотримання суб'єктами господарювання законодавчих вимог у сфері природних монополій, конкурентність їхньої діяльності, обмеження монополізму, захист прав та інтересів споживачів та держави [1]. Воронін Я. Г. стверджує, що ліцензування визнається заходом прямого адміністративного регулюючого впливу на суб'єктів господарювання, що виступає своєрідним механізмом легітимації підприємництва, який полягає в державному підтвердженні законності входження відповідних суб'єктів у господарський обіг. Ліцензійно-дозвільна діяльність з видобутку та подальшої реалізації нафти й природного газу – комплексна діяльність спеціально уповноважених суб'єктів державного управління із забезпечення встановленого в адміністративно-правових нормах порядку провадження господарської діяльності зацікавленими суб'єктами не інакше, як на основі низки дозвільних документів, а саме право на заняття такою господарською діяльністю та спеціальних дозволів на користування нафтогазоносними надрами [2].

Дослідженню проблем обліку ліцензій присвячені праці Орлової В. К., Кафки С. М. [3] та ін.

Проте аналіз праць свідчить про потребу подальших досліджень нормативно-правової бази ліцензування господарської діяльності підприємств нафтогазової промисловості та особливостей обліку ліцензій.

Метою роботи є висвітлення основоположних нормативно-правових актів у сфері ліцензування діяльності підприємств нафтогазової промисловості та особливостей обліку ліцензій згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСФЗ/МСБО (IFRS/IAS) [4].

Виклад основного матеріалу. Ліцензуванню підлягають тільки ті види підприємницької діяльності, провадження яких становить загрозу порушення прав, законних інтересів громадян, життя чи здоров'ю людини, навколишньому природному середовищу та/або безпеці держави, і лише у разі недостатності інших засобів державного регулювання [5].

Ліцензування діяльності підприємств нафтогазової промисловості регулюється цілим рядом спеціальних нормативно-правових актів. Серед основних можна виділити: Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» [5], Закон України «Про природні монополії» [6], Закон України «Про трубопровідний транспорт» [7], постанова Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП) «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності на ринку природного газу» [8], Закон України «Про ринок природного газу» [9] та інші.

Так, Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» [5] визначає загальний порядок отримання ліцензій, виключний перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, нагляд, контроль і відповідальність за порушення законодавства у сфері ліцензування видів господарської діяльності.

На території України ліцензуванню підлягає 33 види підприємницької діяльності, серед яких транспортування, розподіл, зберігання, наданням послуг установки LNG, постачання природного газу, яка ліцензується з урахуванням особливостей, визначених Законом України «Про ринок природного газу» [9].

Законом України «Про ринок природного газу» визначено роль держави, основні принципи та організаційно-правові засади функціонування ринку природного газу, встановлено перелік видів господарської діяльності, яка підлягає ліцензуванню. Також визначено повноваження Регулятора (національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг), який затверджує ліцензійні умови, видає ліцензію та відмовляє у видачі ліцензії [9].

Закон України «Про природні монополії» регулює відносини, що виникають на товарних ринках України, які перебувають у стані природної монополії та на суміжних ринках, визначає сфери діяльності, принципи державного регулювання діяльності суб'єктів природних монополій, загальні положення ліцензування діяльності у сферах природних монополій та на суміжних ринках, обов'язки та відповідальність суб'єктів природних монополій, їх посадових осіб та органів, які регулюють їх діяльність [6]. Ст. 5 цього закону діяльність суб'єктів природних монополій визначено у таких сферах:

- транспортування нафти і нафтопродуктів трубопроводами;
- транспортування природного і нафтового газу трубопроводами;
- розподіл природного і нафтового газу трубопроводами;
- зберігання природного газу в обсягах, що перевищують рівень, який встановлюється умовами та

правилами здійснення підприємницької діяльності із зберігання природного газу (ліцензійними умовами); транспортування інших речовин трубопровідним транспортом тощо [6].

Більш конкретні умови ліцензування діяльності підприємств нафтогазової промисловості в частині ліцензування провадження господарської діяльності з транспортування природного газу, провадження господарської діяльності із зберігання (закачування, відбору) природного газу, провадження господарської діяльності з розподілу природного газу, провадження господарської діяльності з постачання природного газу прописано у Постанові «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності на ринку природного газу» [8].

Ліцензування діяльності підприємств пов'язаної з проектуванням, будівництвом, експлуатацією, капітальним ремонтом об'єктів трубопровідного транспорту, встановлення гарантій безпеки життя та здоров'я населення, забезпечення охорони навколишнього природного середовища і національного багатства України від можливого негативного впливу під час експлуатації об'єктів цього виду транспорту регламентує Закон України «Про трубопровідний транспорт» [7].

Отже, підприємства нафтогазової промисловості можуть здійснювати свою основну діяльність в Україні тільки при наявності ліцензій та усіх дозвільних документів. Тільки за даними Національної комісії, яка здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП), за 2017-2018 роки було видано 537 ліцензій суб'єктам господарювання, які здійснюють діяльність на ринку природного газу (постачання), нафти, нафтопродуктів, (постачання нафтопродуктів магістральними трубопроводами) [10]. Зазначимо, що згідно з Законом України «Про ліцензування видів господарської діяльності» ліцензія – це запис у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань про рішення органу ліцензування щодо наявності у суб'єкта господарювання права на провадження визначеного ним виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню [5].

Облік ліцензій. НАК Нафтогаз України ліцензії відображає у складі нематеріальних активів. Це, головним чином, ліцензії на розвідку та видобуток корисних копалин та капіталізоване програмне забезпечення (рис. 1).



Рис. 1. Динаміка витрат на ліцензування в структурі нематеріальних активів НАК Нафтогаз України

Як видно із рис. 1 витрати на придбання ліцензій нафтогазової компанії НАК Нафтогаз України в 2017 році збільшилися в порівнянні з 2016 роком на 1106 млн грн. Частка ліцензій у складі нематеріальних активів є значною, і складає 55% та 71% в 2016 та 2017 роках відповідно.

В системі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ/ МСБО (IFRS/IAS)) [4] облікові підходи до обліку ліцензій регулюють МСБО 38 «Нематеріальні активи» [4] та Тлумаченням ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті» [4].

Критерії визнання. Ліцензія визнається активом лише за наявності всіх перелічених умов:

- актив повинен бути ідентифікованим;
- підприємство повинно мати контроль за цим активом;
- потік майбутніх економічних вигід від використання активу повинен бути високо ймовірним;
- вартість активу може бути надійно оціненою [4].

Ідентифікованість ліцензії визначається такими ознаками:

- актив може бути виділеним, тобто його можна відокремити від суб'єкта господарювання;
- актив виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав незалежно від того, можуть ці права бути передані чи відокремлені від суб'єкта господарювання [4].

Наприклад, компанія з транспортування газу придбала на здійснення господарської діяльності ліцензію. Ця ліцензія не є власністю компанії. Вона не може її продати, обміняти або здати в оренду. Вартість ліцензії складає розмір прожиткового мінімуму на дату видачі ліцензії і складає 1921 грн. Чи повинна компанія визнавати придбану ліцензію нематеріальним активом?

Відповідь. Так компанія визнає ліцензію нематеріальним активом. Це пояснюється тим, що дана ліцензія є активом, що ідентифікується. Її ідентифікація виникає внаслідок юридичного права, відповідно до якого держава зобов'язує наявність ліцензії на здійснення такого виду господарської діяльності.

Компанія очікує одержання економічних вигід від використання ліцензії, оскільки її наявність дасть дозвіл на здійснення діяльності. Вартість ліцензії може бути достовірно визначена.

Контроль. Контроль здійснюється, якщо суб'єкт господарювання має повноваження одержувати економічні вигоди від використання нематеріального активу та обмежувати доступ інших до одержання цих вигід. Здатність здійснювати контроль впливає, як правило, з отриманих юридичних прав, які можна забезпечити в судовому порядку.

Наприклад. Компанія яка володіє газовими сховищами придбала ліцензію на провадження господарської діяльності із зберігання (закачування, відбору) природного газу. Вартість ліцензії 1921 грн. Чи підлягають витрати на придбання ліцензії визнанню як нематеріальний актив у фінансовій звітності компанії? Відповідь. Так, підлягають. Ліцензія є активом, який є ідентифікованим і може бути відокремленим від суб'єкта господарювання.

Ліцензію видано органом виконавчої влади, що дає компанії юридичне право на зберігання (закачування, відбір) природного газу та обмежує право інших суб'єктів господарювання на здійснення такої діяльності. Таким чином, забезпечується контроль.

Компанія планує одержувати економічні вигоди і здатна достовірно визначити вартість нематеріального активу.

Строк корисного використання. Виходячи зі строку корисного використання, нематеріальні активи діляться на дві групи:

- нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання;
- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання.

У разі визнання нематеріального активу з визначеним строком корисного використання суб'єкт

господарювання визначає тривалість корисного використання нематеріального активу або кількість одиниць продукції, які становлять цей строк корисного використання.

Нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання амортизуються.

Відмітимо, що МСБО 38 «Нематеріальні активи» [4] рекомендує до використання виключно один метод – прямолінійний та відповідно до п.97 – нарахування амортизації слід починати, коли цей актив є наявним для використання на відміну від національного П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [12], який пропонує підприємству на вибір п'ять методів нарахування амортизації нематеріальних активів і початком нарахування амортизації вважає момент визнання цього об'єкта активом (зарахування на баланс).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання визнаються в тому випадку, якщо не існує обмеження періоду, протягом якого актив генеруватиме надходження чистих грошових потоків для суб'єкта господарювання.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не підлягають амортизації.

Строк корисного використання ліцензій на нафтогазовій галузі відносяться до ліцензій з невизначеним строком корисного використання.

Згідно з Законом України «Про ліцензування видів господарської діяльності» [5] термін дії ліцензій підприємств нафтогазової промисловості є необмеженим. Отже, вартість цих ліцензій не амортизується.

З урахуванням вищевикладеного матеріалу, придбання підприємством ліцензії на розподіл природного і нафтового газу трубопроводами вартістю 1921 грн в обліку потрібно відобразити такими записами:

1. Сплачено вартість ліцензії

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті» на суму 1921 грн.

2. Одержана ліцензія і введена в експлуатацію

Дебет 154 «Придбання(створення) нематеріальних активів».

Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» на суму 1921 грн.

Дебет 127 «Інші нематеріальні активи».

Кредит 154 «Придбання(створення) нематеріальних активів» на суму 1921 грн.

Висновки. Проведені дослідження дали змогу зробити такі висновки:

– з'ясовано, що умови ліцензування регулюють велике розмаїття спеціальних нормативно-правових актів, які встановлюють загальні засади та правила користування нафтогазоносними надрами та постачання нафти і газу. Чинне законодавство у сфері ліцензування діяльності підприємств нафтогазової промисловості передбачає одержання цілого ряду спеціальних дозволів та ліцензій для проведення господарської діяльності.

Така велика кількість нормативно-правових актів обтяжує процедуру одержання ліцензійно-дозвільних документів. Тому на думку авторів варто спростити процедуру державного регулювання діяльності суб'єктів природних монополій і суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на суміжних ринках нафтогазової промисловості з метою забезпечення її прозорості;

– результати вивчення особливостей обліку ліцензій як однієї зі складових нематеріальних активів, показали незначні відмінності в міжнародній та національній практиці обліку. На нашу думку, їх можна знівелювати шляхом закріплення в обліковій політиці відповідних положень. Наприклад, нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання амортизувати прямолінійним методом.

Перспективи дослідження передбачають подальше поглиблене вивчення специфіки та особливостей обліку дозвільно-ліцензійної діяльності нафтогазової промисловості, зокрема в частині одержання спеціальних дозволів на користування нафтогазоносними надрами.

Література

1. Дашенко О. М. Ліцензування діяльності суб'єктів господарювання у нафтогазовому комплексі / О. М. Дашенко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – Ужгород, 2017. – Випуск 29. Частина 2. Том 4/2. – С. 40–44. – (Серія ПРАВО).
2. Воронін Я. Г. Аналіз адміністративно-правового регулювання вітчизняної нафтогазової галузі / Я. Г. Воронін // Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр. / голов. ред. В. В. Завальнюк. – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2016. – Вип. 76. – С. 23–29.
3. Орлова В. К. Бухгалтерський облік на підприємствах нафтогазової промисловості : навч. посіб. / за ред. В. К. Орлової, С. М. Кафки. – Івано-Франківськ : Нова Зоря, 2013. – 784 с.
4. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=buhgalterskij-oblik&subcategory=mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.
5. Про ліцензування видів господарської діяльності : закон України від 02.03.2015 № 222-VIII-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/222-2>.
6. Про природні монополії : закон України від 20.04.2000 № 1682-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1682-14>.
7. Про трубопровідний транспорт : закон України від 15.05.1996 №192/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/192/96-%D0%B2%D1%80>.
8. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності на ринку природного газу : постанова національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг від 1602.2017 р. № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v0201874-17>.
9. Про ринок природного газу : закон України від 09.04.2015 № 329-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/329-19>.

10. Офіційний веб-сайт Національної комісії, що здійснює регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nerc.gov.ua>.
11. НАК Нафтогаз України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.naftogaz.com>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : накази Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.

References

1. Datsenko O. M. Litsenzuvannia diialnosti subiektiv hospodariuvannia u naftohazovomu kompleksi / O. M. Datsenko // Naukovi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. – Uzhhorod, 2017. – Vypusk 29. Chastyna 2. Tom 4/2. – S. 40–44. – (Seriia PRAVO).
2. Voronin Ya. H. Analiz administratyvno-pravovoho rehuliuвання vitchyznianoї naftohazovoї haluzi / Ya. H. Voronin // Aktualni problemy derzhavy i prava : zb. nauk. pr. / holov. red. V. V. Zavalniuk. – Odesa : Vydavnychi dim «Helvetyka», 2016. – Vyp. 76. – S. 23–29.
3. Orlova V. K. Bukhhalterskyi oblik na pidpriemstvakh naftohazovoї promyslovosti : navch. posib. / za red. V. K. Orlovoi, S. M. Kafky. – Ivano-Frankivsk : Nova Zoria, 2013. – 784 s.
4. Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-f finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=buhgalterskij-oblik&subcategory=mizhnarodni-standarti-f finansovoi-zvitnosti>.
5. Pro litsenzuvannia vydiv hospodarskoi diialnosti : zakon Ukrainy vid 02.03.2015 № 222-VIII-VR [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/222-2>.
6. Pro pryrodni monopoli : zakon Ukrainy vid 20.04 2000 № 1682-III [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1682-14>.
7. Pro truboprovidnyi transport : zakon Ukrainy vid 15.05.1996 №192/96-VR [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/192/96-%D0%B2%D1%80>.
8. Pro zatverdzhennia litsenziinykh umov provadzhennia hospodarskoi diialnosti na rynku pryrodnogo hazu : postanova natsionalnoi komisii, shcho zdiisniuie derzhavne rehuliuвання u sferakh enerhetyky ta komunalnykh posluh vid 1602.2017 r. № 201 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v0201874-17>.
9. Pro rynek pryrodnogo hazu : zakon Ukrainy vid 09.04.2015 № 329-VIII [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/329-19>.
10. Ofitsiinyi veb-sait Natsionalnoi komisii, shcho zdiisniuie rehuliuвання u sferakh enerhetyky ta komunalnykh posluh [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.nerc.gov.ua>.
11. Sait NAK Naftohaz Ukrainy [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu : <http://www.naftogaz.com>.
12. Polozhennia (standarty) bukhalterskoho obliku [Elektronnyi resurs] : nakazy Ministerstva finansiv Ukrainy. – Rezhym dostupu : <http://zakon.nau.ua>.

Рецензія/Peer review : 30.12.2018

Надрукована/Printed : 04.02.2019
Рецензент: к. е. н., проф. Орлова В. К.