

ПОШУКОВО-РОЗВІДУВАЛЬНІ ВИТРАТИ ТА ЇХ КАПІТАЛІЗАЦІЯ В НЕОБОРОТНИЙ АКТИВ ПІДПРИЄМСТВАМИ ВИДОБУВНОЇ ГАЛУЗІ

EXPLORATION COSTS AND THEIR CAPITALIZATION IN CAPITAL ASSET BY MINERAL ESTABLISHMENTS

У статті проаналізовано діючі міжнародні і національні стандарти обліку, а також положення Податкового кодексу України стосовно пошуково-розвідувальних витрат, що виникають у підприємств-природокористувачів на початковому етапі процесу використання природних ресурсів. Досліджено механізм їх списання чи капіталізації в необоротний актив відповідно до критеріїв, визначених підприємством в обліковій політиці.

Ключові слова: видобувна галузь, природні ресурси, пошуково-розвідувальні витрати, капіталізація, необоротний актив, облікова політика.

сов. Исследован механизм их списания или капитализации в необоротный актив, в соответствии с критериями, определенными предприятием в учетной политике.

Ключевые слова: добывающая отрасль, природные ресурсы, поисково-разведывательные расходы, капитализация, необоротный актив, учетная политика.

In the article current international and national accounting standards as well as regulations of the Tax Code of Ukraine concerning exploration costs, which appear at the initial stage of the process of natural resource use, are analyzed. Mechanism of their deduction or capitalization in capital asset is investigated in accordance with certain enterprise in the accounting policy of criteria.

Key words: mining industry, natural resources, exploration costs, capitalization, capital asset, accounting policy.

УДК 657

Порохнавець Я.А.

аспірант кафедри обліку
у виробничій сфері
Тернопільський національний
економічний університет

В статье проанализированы действующие международные и национальные стандарты учета, а также положения Налогового кодекса Украины относительно поисково-разведывательных расходов, которые возникают на начальном этапе процесса использования природных ресур-

Постановка проблеми. Видобувна галузь економіки відіграє провідну роль, оскільки природні ресурси є запорукою конкурентоспроможності країни на світовому ринку. Незважаючи на вагомість даного сектору, у видобувних підприємств повсякчас виникає багато дискусійних питань, що зумовлено специфікою діяльності галузі. Серед них особливо актуальними є питання організації бухгалтерського обліку та розкриття облікової інформації щодо витрат у галузі видобування природних ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням класифікації, структури витрат, їх формування, обліку та фінансового забезпечення з різних джерел приділяється увага в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, таких як Брадул О.М. [5], Кафка С.М. [6], Пилипів Н.І. [7], Шатохіна О.І. [8], Юрченко О.В. [9], Маковой С.А. [10], Сухарева О.А. [11] та ін.

З огляду на те, що видобувна галузь має свої особливості, постійно розвивається і, відповідно, змінюються підходи до обліку її специфічних об'єктів, питання пошуково-розвідувальних витрат, на нашу думку, потребує більш глибокого розкриття, що свідчить про актуальність та складність цієї проблеми.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження проблемних питань капіталізації пошуково-розвідувальних витрат у необоротний актив підприємствами видобувної галузі та пошук шляхів їх вирішення, користуючись вітчизняною та зарубіжною нормативними базами обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для цілей обліку і контролю структурування витрат

на використання природних ресурсів можна здійснити на основі виділення стадій процесу природокористування, метою кожної з них є досягнення певного результату. Витрати обліковуються і систематизуються щодо кожного етапу в розрізі різних видів робіт, які виконуються на окремих стадіях процесу природокористування.

Пошуково-розвідувальні роботи на добувних підприємствах та витрати, понесені під час цього етапу, становлять одну з найбільших частин усіх витрат із приводу використання природних ресурсів. Момент придбання спеціального дозволу на геологічне вивчення надр стає «відправною точкою» відліку пошуково-розвідувальної стадії процесу використання природних ресурсів.

Витрати, що виникають у цей період діяльності підприємства-природокористувача, є витратами на розвідку запасів корисних копалин, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про які визначає П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [1, с. 1].

Отже, витрати на розвідку запасів корисних копалин – витрати, що виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначено технічну можливість та економічну доцільність їх видобутку.

П(С)БО 33 також дає визначення розвідки запасів корисних копалин як пошуку та визначення обсягів і якості корисних копалин, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної

можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин [1, с. 2].

Виходить, що період дії положення визначений конкретними подіями (придбання ліцензії на пошук і розвідку та підтвердження технічної можливості та економічної доцільності видобутку), але тривалість його невідома.

Витрати, що виникають у підприємства-природокористувача в період пошуково-розвідувальних робіт, можуть бути капіталізованими або визначеними витратами періоду.

Своєю чергою, активи з розвідки запасів корисних копалин – витрати, пов'язані з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин, визначеними активами.

Питання капіталізації витрат, зокрема фінансових, розкриває П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Згідно з ним, капіталізація фінансових витрат – включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу [2, с. 1]. Якщо ж із визначення вилучити слово «фінансові», то воно є можливим і для використання в обліку видобувного сектору економіки.

П(С)БО 33 наводить приклади витрат на розвідку запасів корисних копалин, які можуть бути включені (капіталізовані) у вартість активів із розвідки запасів корисних копалин, включаючи такі види витрат:

- витрати, пов'язані з отриманням (придбанням) права на розвідку запасів корисних копалин;
- витрати на виконання топографічних, проектних, геологорозвідувальних робіт, геохімічних та геодезичних досліджень;
- витрати на спорудження розвідувальних, випереджальних експлуатаційних і нагнітальних свердловин та шурфову розвідку;
- витрати на взяття зразків і проб;
- витрати, пов'язані з державною експертизою та визначенням обсягів запасів корисних копалин;
- витрати, пов'язані з визначенням технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин;
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин.
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин.

Витрати підприємства, пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин, включаються до складу витрат звітного періоду, якщо:

- такі витрати здійснені до отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території);
- подальша розвідка запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території) не передбачається;
- видобуток визначених запасів корисних копалин є технічно неможливим та/або економічно недоцільним;

– закінчився строк дії ліцензії та інших спеціальних дозволів у межах визначеної ділянки (території) та не очікується його продовження [1, с. 3].

Незважаючи на те що П(С)БО 33 дає досить широкий перелік прикладів витрат, що можуть бути капіталізованими, та витрат, що включаються до складу витрат звітного періоду, істотне значення у цій процедурі відводиться позиції самого видобувного підприємства з багатьох дискусійних питань. Конкретні види витрат із приведеного вище переліку можуть, але не обов'язково будуть, розглядатися як витрати на розвідку і оцінку, що відповідають умовам капіталізації. Перелік наведених прикладів, зрозуміло, не є вичерпним, і підприємство може ідентифікувати інші витрати на розвідку й оцінку, що відповідають критеріям капіталізації як активи з розвідки запасів корисних копалин.

Щодо кожного виду витрат на пошуково-розвідувальні роботи, то підприємство приймає відповідну облікову політику, згідно з якою вказані витрати відносяться на витрати періоду, або ж капіталізуються як актив з розвідки запасів корисних копалин. Управлінський персонал підприємства повинен застосовувати своє професійне судження для того, щоб розробити і застосовувати таку облікову політику, яка в результаті дасть змогу представляти достовірну інформацію.

Вибрана облікова політика – списання на витрати або ж капіталізація – повинна відбивати міру віднесення витрат на розвідку й оцінку до конкретних природних ресурсів. На нашу думку, чим сильніше певний вид витрат пов'язаний із конкретним мінеральним ресурсом, тим більше вірогідність того, що саме капіталізація такого виду витрат дасть змогу представити надійну інформацію.

Крім того, варто зазначити, що прийнята облікова політика щодо кожного виду пошуково-розвідувальних витрат, відповідно до основоположних принципів обліку, повинна застосовуватися послідовно від одного звітного періоду до іншого, а також відносно схожих (аналогічних) статей витрат і видів діяльності.

Водночас негативною стороною такої можливості є існування великої кількості варіацій в обліковому процесі. Внаслідок цього знижується міра порівняності фінансової звітності різних підприємств, підвищується складність контрольних і аналітичних операцій. Саме тому багато видобувних підприємств під час розробки своєї облікової політики в цілях обліку витрат на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин користуються методикою, викладеною в Податковому кодексі України. Проте відповідність цієї методики економічній суті даних витрат досить спірна.

Розглянемо детальніше склад пошуково-розвідувальних витрат, що можуть бути капіталізовані в окремий необоротний актив, за П(С)БО 33, МСФЗ 6 та Податковим кодексом України (табл. 1).

Як видно з табл. 1, пошуково-розвідувальні витрати за МСФЗ 6 та П(С)БО 33 стосуються тільки стадії розвідки й оцінки процесу використання природних ресурсів, тоді як частина витрат, що включаються до окремого об'єкта необоротних активів із видобутку корисних копалин платника податку, зазначених в ПКУ, стосується стадії роз-

робки родовища, яка виключена зі сфери застосування П(С)БО 33.

Окрім того, ст. 148 Податкового кодексу України наводить інформацію про витрати, пов'язані з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин, які не включаються до окремого об'єкта

Таблиця 1

Порівняльна таблиця пошуково-розвідувальних витрат, що можуть бути капіталізовані в окремий необоротний актив, за П(С)БО 33, МСФЗ 6 та Податковим кодексом України

№ з/п	МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [3, с. 3]	П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [1, с. 2]	Податковий кодекс України (стаття 148 пункт 2) [4, с. 16]
1	придбання прав на розвідування	отримання (придбання) права на розвідку запасів корисних копалин	-
2	топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні дослідження	топографічні, проектні, геологорозвідувальні роботи, геохімічні та геодезичні дослідження	витрати на придбання геологічної інформації, що є в розпорядженні інших юридичних осіб;
3	пошуково-розвідувальне буріння	спорудження розвідувальних, випереджальних експлуатаційних і нагінтальних свердловин та шурфова розвідка	витрати на попередню розвідку родовищ (запасів) корисних копалин, проведену за рахунок власних коштів підприємств, що включає проектні роботи, пошуково-розвідувальні, бурові та гірничі роботи, геофізичні, геохімічні та інші дослідження в межах визначеної ділянки (території);
4	опробування канавами;	-	-
5	взяття проб та зразків	взяття зразків і проб	-
6	діяльність у зв'язку з оцінкою технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин	визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин	витрати, пов'язані з державною експертизою та оцінкою запасів корисних копалин
7	-	амортизація основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин	-
8	-	інші витрати, безпосередньо пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин	-
9	-	-	витрати на детальну розвідку родовищ (запасів), проведену за рахунок власних коштів підприємств, що включає проектування, облаштування родовищ (із будівництвом селища тощо), бурові та гірничо-прохідницькі роботи, геофізичні та інші дослідження, комплекс випробувальних робіт, технологічні дослідження тощо
10	-	-	витрати на розроблення техніко-економічних обґрунтувань, бізнес-планів, угод (контрактів), концесійних договорів на користування надрами тощо
11	-	-	витрати на проектування розробки родовищ (запасів) корисних копалин
12	-	-	витрати на дорозвідку родовищ (запасів) корисних копалин, що здійснюється підприємством після завершення детальної розвідки паралельно з експлуатаційними роботами в межах гірничого відводу і які супроводжуються нарощуванням запасів корисних копалин чи переведенням запасів у більш високі категорії розвіданості (включаючи виконання бурових, гірничо-прохідницьких робіт тощо)

необоротних активів із видобутку корисних копалин:

– будь-які витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами з ведення господарської діяльності (у тому числі витрати на реєстрацію, оформлення гірничого відводу тощо);

– витрати на геологорозвідувальні роботи, виконані та профінансовані (як у минулому, так і поточному періоді) за рахунок державного бюджету;

– витрати на розвідку/дорозвідку запасів (родовищ) корисних копалин, що виконувалась за рахунок підприємства і не привела до відкриття та нарощування додаткових обсягів балансових запасів чи до підвищення ступеня їх розвіданості (категорійності), у тому числі якщо відповідні роботи були припинені з огляду на їх економічну недоцільність;

– витрати видобувних підприємств на експлуатаційну розвідку з метою уточнення контурів покладів корисних копалин, їх якості та гірничотехнічних умов розробки (без нарощування запасів корисних копалин і зміни їх категорійності за ступенем промислової розвіданості);

– витрати на утримання основних засобів (у тому числі геологорозвідувальних підрозділів, організацій), що перебувають у стані консервації [4, с. 16].

Важливо також зазначити, що витрати на придбання спеціального дозволу, згідно з ПКУ, не включаються до окремого об'єкта необоротних активів із видобутку корисних копалин, а безпосередньо прямо належать до нематеріальних активів підприємства, тоді як П(С)БО та МСФЗ капіталізують витрати на отримання ліцензії разом з іншими витратами цього періоду в актив із розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Звичайно, така різниця у складі витрат призводить і до розбіжностей в облікових системах видобувних підприємств, що потребує нормативного уточнення та подальшого вивчення.

Висновки з проведеного дослідження.

Розглянувши вітчизняну та зарубіжну практику бухгалтерського обліку окремих об'єктів природокористування, можна стверджувати, що існують розбіжності у складі пошуково-розвідувальних витрат, які підлягають капіталізації в необоротний актив. На практиці підприємства видобувного сектору економіки повинні відобразити в обліковій політиці перелік таких витрат. Обрана облікова політика також повинна застосовуватися послідовно, від одного звітного періоду до іншого, а також відносно схожих (аналогічних) статей витрат і видів діяльності.

Вважаємо, що нормативно-правова база з бухгалтерського обліку використання природних ресурсів потребує значного вдосконалення.

Подальшого дослідження в даному контексті потребує методичне забезпечення процесу капіталізації окремих складників пошуково-розвідувальних витрат підприємств-природокористувачів у необоротний актив.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Витрати на розвідку запасів корисних копалин : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 № 1090 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>.

2. Фінансові витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2006 № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.

3. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин : Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_k52.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Брадул О.М. Удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості в гірничодобувній промисловості в умовах ЕОМ / О.М. Брадул // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2002. – Вип. 127. – С. 16–24.

6. Кафка С.М. Особливості обліку витрат на нафтовидобувних підприємствах / С.М. Кафка // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 4(30). – С. 86–93.

7. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : [монографія] / Н.І. Пилипів. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

8. Шатохіна О.І. Склад та облік затрат основної діяльності з видобутку вугілля / О.І. Шатохіна // Науковий вісник ДАСОА. – 2005. – № 3(8). – С. 61–71.

9. Юрченко О.В. Методологічні підходи до удосконалення обліку витрат виробництва і формування собівартості продукції в лісовому господарстві / О.В. Юрченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 5(107). – С. 236–242.

10. Маковой С.А. Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / С.А. Маковой. – М., 2007. – 30 с.

11. Сухарева О.А. Специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях и их регулирование в МСФО / О.А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 10. – С. 33–37.

12. Discussion Paper DP/2010/1 «Extractive Activities», International Accounting Standards Board, April 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/>.