



УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАЗВЕДКЕ И ДОБЫЧЕ НЕФТИ И ГАЗА ПО МСФО

Июнь 2017 года

Публикация подготовлена Татьяной Беззатеевой, экспертом
отдела методологии и контроля качества Юникона

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|--|----|
| СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ ДАННОЙ ПУБЛИКАЦИИ | 3 |
| СТАНДАРТЫ МСФО | 4 |
| УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА | 8 |
| ЗАТРАТЫ НА ПРЕДРАЗВЕДОЧНУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ (ДО РИО)..... | 8 |
| ЗАТРАТЫ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ | 8 |
| ЗАТРАТЫ НА РАЗРАБОТКУ И КОММЕРЧЕСКУЮ ДОБЫЧУ (ПОСЛЕ РИО) | 10 |
| УЧЕТ ПРАВ..... | 11 |
| КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА РИО СОГЛАСНО МСФО..... | 13 |
| ПРИЗНАНИЕ ЗАТРАТ. АКТИВЫ РИО ИЛИ РАСХОДЫ? | 13 |
| ВИД АКТИВА РИО. МАТЕРИАЛЬНЫЙ ИЛИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЙ? | 13 |
| УЧЕТ ЗАТРАТ НА РИО..... | 15 |
| ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА АКТИВОВ РИО | 17 |
| МОМЕНТ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ РИО | 17 |
| МОДЕЛЬ ДЛЯ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ РИО | 17 |
| ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА АКТИВОВ РИО..... | 18 |
| МОДЕЛЬ ОЦЕНКИ | 18 |
| ДОПУЩЕНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬЮ. | 18 |
| АМОРТИЗАЦИЯ | 19 |
| ТЕСТИРОВАНИЕ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ РИО | 20 |
| ОСВОБОЖДЕНИЕ ДЛЯ АКТИВОВ РИО ПРИ ВЫДЕЛЕНИИ ЕГДС..... | 23 |
| РЕЗЕРВЫ ПОД ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ВЫВОДУ АКТИВОВ ИЗ ЭКСПЛУАТАЦИИ И ВОССТАНОВЛЕНИЮ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ | 24 |
| НУЖНО ЛИ ПРИЗНАВАТЬ РЕЗЕРВ ПОД ОБЯЗАТЕЛЬСТВО?..... | 24 |
| В КАКОЙ СУММЕ НУЖНО ПРИЗНАВАТЬ РЕЗЕРВ? | 25 |
| В КАКУЮ СТАТЬЮ УЧЕТА СЛЕДУЕТ ВКЛЮЧИТЬ РЕЗЕРВ? | 25 |
| ИЗМЕНЕНИЯ ВЕЛИЧИНЫ РЕЗЕРВА..... | 25 |
| СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ | 26 |
| НАЛОГИ..... | 26 |
| ВАЛЮТА..... | 26 |
| ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ | 27 |

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАЗВЕДКЕ И ДОБЫЧЕ НЕФТИ И ГАЗА ПО МСФО

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ ДАННОЙ ПУБЛИКАЦИИ

В публикации рассматриваются международные стандарты финансовой отчетности, которые применяют компании нефтегазовой отрасли. В публикации затронуты области бухгалтерского учета, где на практике сложились различные подходы. Публикация затрагивает этапы геологоразведки (далее – разведка), предшествующие разведке, а также добычи нефти и газа. Продажа, транспортировка и т.п. не рассматриваются.

СТАНДАРТЫ МСФО

Стандарт, актуальный для отрасли добычи полезных ископаемых, МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.15 № 217н) – это специализированный стандарт для добывающих отраслей, который относится только к затратам на разведку и оценку (РиО) запасов минеральных ресурсов, возникающим после получения юридических прав на разведку (лицензии на право поисковых работ) и до момента установления технической осуществимости и коммерческой целесообразности (либо бесперспективности) добычи разведанных минеральных ресурсов (полезных ископаемых).

Другие важные для отрасли добычи углеводородов стандарты, с которыми нужно ознакомиться при подготовке, аудите или обзорной проверке финансовой отчетности:

- МСФО (IAS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»;
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах»;
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» или МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (в зависимости от учетной политики компании);
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;
- МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»;
- МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»;
- покупка активов, оплаченная эмиссией акций, находится в сфере действия МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»;
- МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

АКТУАЛЬНЫЕ ДЛЯ ОТРАСЛИ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Особые вопросы бухгалтерского учета в отрасли добычи полезных ископаемых следует рассматривать в соответствии с этапами деятельности в отрасли, а именно в части деления затрат по этапам.

| Этапы деятельности | Правила учета по МСФО |
|--|--|
| Разведка и оценка месторождений (РиО)* | Порядок учета затрат на этапе РиО приведен в основном в МСФО (IFRS) 6. Но не описаны правила признания и оценки затрат, и в зависимости от учетной политики предприятие капитализирует их или относит на расходы. При этом капитализированные затраты делятся на основные средства или нематериальные активы по общим правилам МСФО. В МСФО (IFRS) 6 есть некоторые ограниченные освобождения, в частности от некоторых требований по учету обесценения |

| Этапы деятельности | Правила учета по МСФО |
|------------------------------|--|
| Предразведочная деятельность | В МСФО отсутствуют конкретные указания о признании, оценке, последующем учете затрат на этом этапе в контексте деятельности по добыче полезных ископаемых. Тем не менее в добывающих отраслях возникает много специфических вопросов, связанных с учетом, что обусловлено неопределенностью, широким спектром соглашений (например, о разделе рисков), разными, но при этом обоснованными для конкретных компаний подходами к учету на практике |
| Разработка | |
| Коммерческая добыча | |

* *Определение «разведки и оценки запасов полезных ископаемых» дано в МСФО (IFRS) 6: это поиск запасов полезных ископаемых, включая минеральное сырье, нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы, после получения организацией юридических прав на проведение разведывательных работ на определенной территории, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.*

Вопросы бухгалтерского учета, также актуальные для отрасли

| МСФО | Часто встречается при учете операций на этапе | Ссылка |
|--|--|---|
| Консолидация (МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов») | н/п | В бюллетене не рассматривается |
| <ul style="list-style-type: none"> Совместная деятельность МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» | <ul style="list-style-type: none"> разведки запасов нефти и газа разработки месторождений добычи | В бюллетене не рассматривается |
| Вывод активов из эксплуатации (МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах») | <p>Любой этап в зависимости от того, какое событие наступило раньше:</p> <ul style="list-style-type: none"> ввода актива в эксплуатацию; возникновения обязательства | Резервы под обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению окружающей среды |
| Обесценение активов (МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов») | <ul style="list-style-type: none"> разведки запасов нефти и газа; разработки месторождений; добычи | Тестирование на обесценение и переклассификация активов РиО по МСФО (IFRS) 6 |
| Налоги (МСФО (IAS) 37, МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль») | н/п | Налоги |
| Функциональная валюта (МСФО (IAS) 21) | н/п | Валюта |

| МСФО | Часто встречается при учете операций на этапе | Ссылка |
|---|---|--|
| Лизинг (МСФО (IAS) 17 или МСФО (IFRS) 16) | н/п | В данном бюллетене не рассматривается. Эти стандарты не применяются к договорам аренды, относящимся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов |
| Финансовые инструменты (МСФО (IAS) 39 и МСФО (IAS) 32 или МСФО (IFRS) 9) | н/п | В данном бюллетене не рассматривается |

Вопросы бухгалтерского учета, актуальные для разведки, разработки и добычи запасов нефти и газа, можно разделить в зависимости:

- 1) от целесообразности добычи – на ресурсы и запасы.

Объемы нефти и газа подразделяются на такие компоненты для целей учета, как «ресурсы» и «запасы» в зависимости от целесообразности добычи. Запасы – это та часть ресурсов, добыча которых целесообразна:

| Объемы нефти и газа, которые, по оценке, имеются в месторождении и добыча которых может считаться: | | |
|--|-----------------------------|--------|
| Ресурсы | экономически целесообразной | Запасы |
| | нецелесообразной | |

- 2) от классификации запасов – на доказанные и недоказанные.

| | | |
|---------------------|-----------------|--|
| Доказанные запасы | Разработанные | Могут быть добыты из существующих скважин с использованием существующих методов добычи и существующего оборудования |
| | Неразработанные | Могут быть добыты из новых скважин на неразбуренном подтвержденном месторождении или из существующих скважин, но для их добычи требуются значительные расходы |
| Недоказанные запасы | Вероятные | Дополнительные запасы, в отношении которых существует меньшая вероятность добычи по сравнению с доказанными запасами, но большая вероятность добычи по сравнению с возможными запасами |
| | Возможные | Дополнительные запасы, в отношении которых существует меньшая вероятность извлечения по сравнению с вероятными запасами, исходя из |

| | | |
|--|--|--|
| | | анализа геологических и технических данных |
|--|--|--|

Вопросы бухучета, актуальные для запасов и ресурсов:

| | | |
|---------------------|------------------------------|---|
| ЗАПАСЫ И РЕСУРСЫ | Классификация | Классификация затрат на РиО по МСФО |
| | Истощение и износ активов | Амортизация |
| | Раскрытие информации | Раскрытие информации о запасах и ресурсах |
| ЗАПАСЫ | Затраты на разведку и оценку | Затраты на разведку и оценку |
| | Затраты на разработку | Затраты на разработку и коммерческую добычу (после РиО) |

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Организация должна идентифицировать и отдельно учитывать затраты на:

- предразведочную деятельность,
- РиО,
- разработку,
- коммерческую добычу.

ЗАТРАТЫ НА ПРЕДРАЗВЕДОЧНУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ (ДО РИО)

Затраты, возникшие до получения юридического права (лицензии) на разведку (на проведение геологоразведочных работ) или до получения обоснованного ожидания того, что лицензия вскоре будет получена, не включаются в затраты на РиО.

Затраты, понесенные до получения юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории, относятся на расходы, за исключением отдельно приобретенных нематериальных активов (например, платеж за приобретение юридических прав).

Примеры таких затрат: покупка предварительных сейсмологических данных и их геологический и геофизический анализ.

Организация разрабатывает и закрепляет в учетной политике способы учета таких затрат, поскольку в МСФО они прямо не рассматриваются. Как правило, такие затраты относятся на расходы по мере возникновения, но при соблюдении критериев признания нематериальных активов может быть признан актив. Таким НМА может быть информация, полученная в ходе предразведочной исследовательской деятельности, которую организация может контролировать.

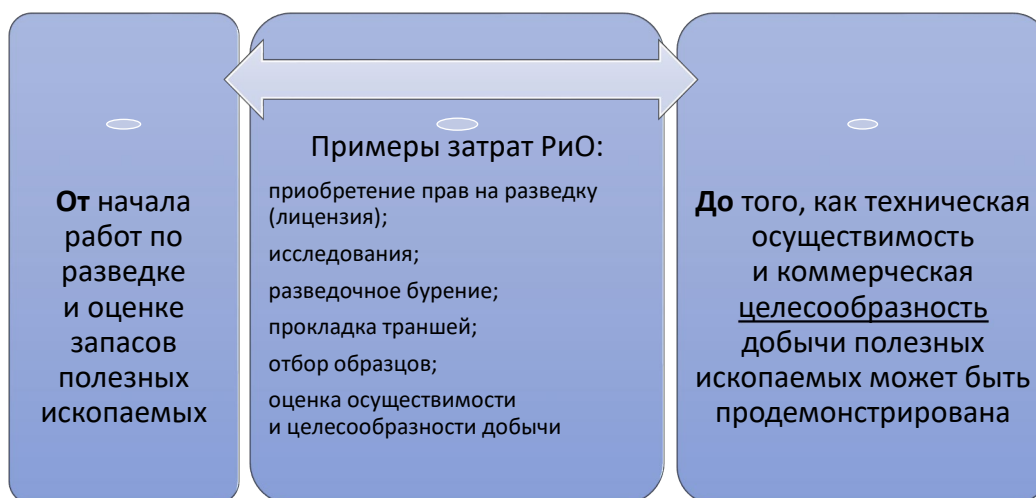
Если уплачивается роялти за право добычи полезных ископаемых (не лицензия), то МСФО (IAS) 38 учет таких роялти не регулирует, поэтому компания должна разработать свою учетную политику.

ЗАТРАТЫ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ

По определению МСФО (IFRS) 6, затраты на разведку и оценку – это затраты, понесенные организацией в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых до того, как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых может быть продемонстрирована. Именно поэтому сложно определить соответствие расходов определению актива.

В соответствии с МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» этап разведки начинается после получения юридического права (лицензии) на разведку (на проведение геологоразведочных работ).

МСФО (IFRS) 6 охватывает только стадию работ до момента, когда будет установлена экономическая целесообразность добычи, то есть до завершения разведки и оценки. МСФО (IFRS) 6 применяется в отношении понесенных затрат на РиО (п. 5 МСФО (IFRS) 6):



Затраты на РиО – это те затраты, которые возникают после получения права на разведку. Однако в учетной политике следует закрепить обстоятельства начала РиО, когда затраты могут рассматриваться как затраты на этапе РиО, что может быть и ранее получения лицензии, если есть основания для наличия обоснованного ожидания ее получения в ближайшем будущем.

Организация должна закрепить учетную политику для каждого вида затрат на РиО (признание затрат в качестве расходов или капитализация).

Организация должна определить и последовательно применять учетную политику для видов затрат, которые признаются в качестве активов, связанных с разведкой и оценкой (п. 9 МСФО (IFRS) 6).

При определении такой политики организация учитывает степень, в которой данные затраты могут быть соотнесены с обнаружением конкретных запасов полезных ископаемых (п. 9 МСФО (IFRS) 6).

МСФО (IFRS) 6 содержит исключение, по которому компания может продолжать применять к затратам на РиО ту же учетную политику, что и до перехода на МСФО (IFRS) 6.

Компании, которые переходят на МСФО, могут продолжать применять учетную политику в отношении разведки и оценки, которую они использовали ранее, даже если она не соответствует принципам МСФО.

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» содержит специальное освобождение от определенных требований в переходный период, чтобы помочь компаниям перейти с учета по методу полной стоимости в соответствии с предыдущими ОПБУ на метод учета результативных затрат по МСФО.

При разработке учетной политики организация, признающая активы, связанные с разведкой и оценкой, должна применять пункт 10 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (п. 6 МСФО (IFRS) 6).

Согласно п. 10 МСФО (IAS) 8 при отсутствии какого-либо МСФО, специально применимого к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение при разработке и применении учетной политики для формирования информации.

Принятая учетная политика должна применяться последовательно для каждого вида затрат в отдельности в рамках компании независимо от географического расположения земельного участка или вероятности целесообразности будущей добычи.

Более подробно учет затрат на РиО рассмотрен далее.

ВОЗМОЖНОСТЬ ИЗМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ЗАТРАТАМ НА РИО

Организация может изменить свою учетную политику в отношении затрат на РиО, если это сделает финансовую отчетность более уместной с точки зрения информационных потребностей пользователей финансовой отчетности при принятии экономических решений и не менее надежной или более надежной и не менее уместной с точки зрения этих потребностей. Организация должна принять решение об уместности и надежности исходя из критериев, указанных в МСФО (IAS) 8 (п. 13 МСФО (IFRS) 6).

Для того чтобы обосновать изменение учетной политики в отношении затрат на РиО, организация должна продемонстрировать, что это изменение приводит к большему соответствию финансовой отчетности критериям МСФО (IAS) 8, однако достижение полного соответствия данным критериям в результате изменения не требуется (п. 14 МСФО (IFRS) 6).

ЗАТРАТЫ НА РАЗРАБОТКУ И КОММЕРЧЕСКУЮ ДОБЫЧУ (ПОСЛЕ РИО)

После того как доказаны (могут быть продемонстрированы) техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи, затраты нельзя учитывать как затраты на РиО (п. 5 МСФО (IFRS) 6), но в МСФО не определен такой момент и правила последующего учета в контексте добычи полезных ископаемых, поэтому для таких затрат надо разработать и закрепить отдельную учетную политику.

Организация может также установить для целей учетной политики, что у нее отсутствует этап между РиО и коммерческой добычей, а именно этап разработки.

Затраты на разработку – это затраты на:

- получение доступа к доказанным запасам;
- обеспечение мощностей для добычи, обработки, накопления и хранения нефти и газа.

В целом разработку можно сравнить со строительством объекта до начала коммерческой деятельности, так как на этапе разработки коммерческая добыча еще не возможна.

Компания должна разработать учетную политику в отношении затрат на разработку месторождений (для каждого месторождения отдельно) в том числе на основе указаний общего характера в МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38. В частности, компания должна установить порядок оценки «сверхнормативных затрат».

Как классифицировать запасы полезных ископаемых (ОС или НМА) на этапе разработки, в МСФО не указано, поэтому организация определяет правила самостоятельно.

На практике могут быть, например, следующие варианты учета после этапа РиО: классификация может быть как из НМА в ОС, так и наоборот, или НМА и ОС остаются в своей классификации.

После завершения разведки подход к учету обесценения и амортизации соответствующих активов применяется для каждого месторождения отдельно.

Учетную политику можно менять в соответствии с МСФО (IAS) 8.

Амортизация активов на этапе разработки

Активы, участвующие в этапе разработки, амортизируются на протяжении срока полезного использования. При этом может быть уместен метод начисления амортизации, основанный на объеме добычи. В МСФО нет указаний, как рассчитать объем добычи. Способ расчета – предмет суждения и должен отражать особенности потребления будущих экономических выгод.

УЧЕТ ПРАВ

С учетом прав можно столкнуться на любом этапе деятельности предприятия добычи. Примеры наиболее часто встречающихся форм юридических прав в отрасли добычи углеводородов:

| | |
|---|---|
| Права на разведку (лицензия) | См. главу «Вид актива РиО. Материальный или нематериальный?» |
| Права на разработку и добычу | |
| Права на аренду полезных ископаемых | В данном бюллетене не рассматриваются. МСФО (IAS) 17 (МСФО (IFRS) 16) не применяются для договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов |
| <ul style="list-style-type: none">• Соглашения:<ul style="list-style-type: none">– о долевом участии+– о совместной эксплуатации | См. в этом разделе |

Права на добычу **не** попадают напрямую в сферу применения какого-либо МСФО, но можно взять за основу МСФО (IAS) 38 или разработать свою учетную политику.

Рассмотрим учет соглашений о долевом участии:

- полупассивном (на этапе разведки и разработки);
- предоставлении (получении) доли участия.

Соглашения о полупассивном долевом участии

Такие соглашения не оказывают значительного влияния на риски и выгоды, извлекаемые компанией из базовой доли прямого участия в РиО, поэтому при отсутствии особых условий могут рассматриваться как соглашения о предоставлении средств и подпадают под действие МСФО (IAS) 39, а не МСФО (IFRS) 6.

Виды соглашений:

- о финансировании – с правом на долю в добыче на этапе разведки.

В этом случае доля, на которую финансирующая сторона имеет право, представляет собой гарантию (обеспечение) по займу. Для финансируемой стороны такая гарантия служит источником финансового обязательства.

Финансируемая сторона признает полученный заем (в доле своего прямого участия) активом и отражает соответствующее финансовое обязательство, которое впоследствии учитывается по амортизируемой стоимости по МСФО (IAS) 39;

- о продаже (покупке) – продажа (покупка) доли в проекте (например, доли участия в минеральных ресурсах) при финансировании с условием увеличения доли в поступлениях в случае успешности проекта, причем эта доля будет больше доли исполнителя проекта в поступлениях от проекта – на этапе разработки.

Финансирующая сторона обязуется оплатить определенную долю затрат на разработку месторождения.

Элементы соглашения:

- покупка (продажа) (например, минеральных запасов).

Финансируемая сторона (добывающая компания) действует в следующем порядке:

| | |
|---|---|
| <p>Прекращает признание той части актива, которую она продала финансирующей стороне, в соответствии с МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38</p> <p>Определение суммы требует значительной доли суждения в зависимости от условий распределения долей</p> | |
| <p>Признает вознаграждение в соответствии с МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38 по критериям МСФО (IAS) 18, если сумму вознаграждения можно достоверно определить. Вознаграждение представляет собой обязательство получающей стороны финансировать затраты добывающей компании.</p> <p>Вознаграждение в виде денежных средств признается как финансовый актив по МСФО (IAS) 39 (по амортизированной либо по справедливой стоимости).</p> <p>Если вознаграждение является отложенным, то оно признается по приведенной стоимости. При этом признается процентный доход по МСФО (IAS) 18</p> | <p>Признает вознаграждение как снижение стоимости базового актива, если сумму вознаграждения нельзя достоверно определить</p> |
| <p>Признает прибыль (убыток) по сделке</p> | |
| <p>Тестирует на обесценение оставшуюся долю участия</p> | |

В частности, возмещение, подлежащее получению при выбытии объекта основных средств, первоначально признается по справедливой стоимости (п. 72 МСФО (IAS) 16). В случае отсрочки платежа за данный объект полученное возмещение первоначально признается по эквиваленту цены при условии немедленной оплаты денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью указанного возмещения и эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами признается как процентная выручка по МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности.

1. Признает прибыль или убыток по сделке продажи актива.

Или признает снижение балансовой стоимости актива, если сумма вознаграждения не может быть достоверно определена.

2. Проверяет оставшуюся долю на обесценение, если есть признаки.

- Финансирование затрат на разработку.

Договоры о предоставлении (получении) доли участия (как правило, только на этапе разведки).

Схожи с соглашениями о полупассивном долевом участии, в частности о продаже (покупке) доли в проекте, но предмет договора – будущие выгоды и обязательства в обмен на снижение будущих инвестиционных обязательств (на финансирование затрат).

Этап РиО. Учет имеет схожие черты с учетом соглашений о полупассивном участии.

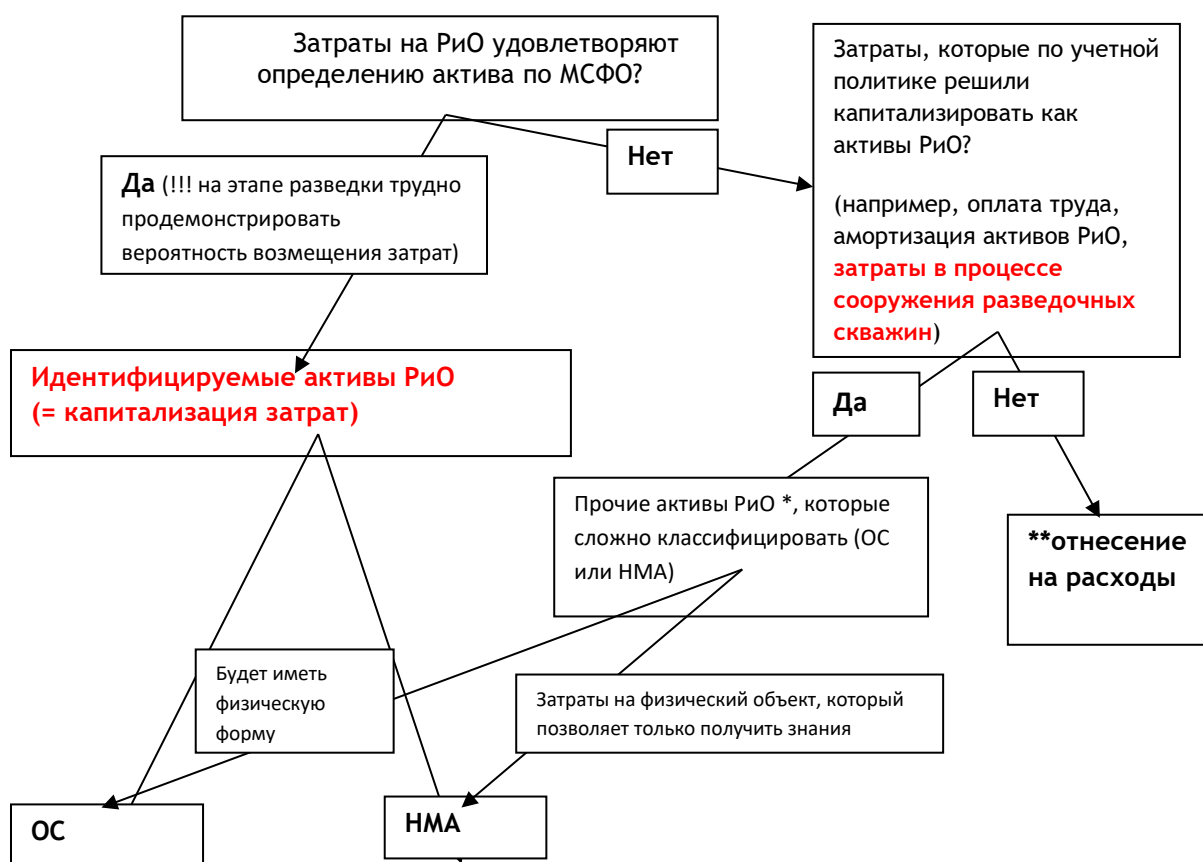
- Учет у передающей стороны – аналогично указанному выше алгоритму учета для финансируемой стороны.

Рассмотрим соглашения о совместной эксплуатации (как правило, после этапа разведки)

На основе таких соглашений стороны объединяют доли участия в обмен на долю участия в совместном предприятии для повышения эффективности. В результате они совместно эксплуатируют определенную территорию и делят затраты и продукцию. В МСФО учет таких соглашений отдельно не рассматривается. Условия могут предполагать как совместный контроль, так и обмен. Для учета совместного контроля следует применять МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство». Для учета операций обмена следует разработать свою учетную политику.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА РИО СОГЛАСНО МСФО

ПРИЗНАНИЕ ЗАТРАТ. АКТИВЫ РИО ИЛИ РАСХОДЫ?



* Учетная политика по капитализации таких затрат в идеале должна соответствовать указаниям МСФО по капитализации затрат, возникающих в отношении запасов, НМА или ОС.

** В отношении каждого вида затрат на РиО компания разрабатывает свою учетную политику, как было сказано выше, ориентируясь также на непосредственную связь вида затрат с обнаружением конкретных запасов полезных ископаемых. Если нет достаточно тесной связи, то затраты на РиО не капитализируются, а относятся на расходы по мере возникновения.

Примеры непосредственной связи с конкретным проектом РиО:

- оплата труда (прочие вознаграждения) работников;
- управленческие затраты, если функции управленческого персонала связаны с проектом;
- некоторые вознаграждения подрядчикам;
- юридические услуги;
- офисные расходы, если офис организован специально для РиО.

ВИД АКТИВА РИО. МАТЕРИАЛЬНЫЙ ИЛИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЙ?

Признанные активы, связанные с разведкой и оценкой, должны классифицироваться как материальные или нематериальные исходя из их характера (п. 15 МСФО (IFRS) 6).

В той мере, в которой материальный актив потребляется при создании нематериального актива, сумма, отражающая такое потребление, составляет часть первоначальной стоимости нематериального актива, но использование материального актива для создания нематериального актива не превращает материальный актив в нематериальный (п. 16 МСФО (IFRS) 6).

Пример: затраты на амортизацию разведочной буровой установки могут капитализироваться в стоимости разведочной скважины.

Некоторые активы, связанные с разведкой и оценкой, рассматриваются как нематериальные (например, права на проведение буровых работ), в то время как другие активы являются материальными (например, транспортные средства и буровые установки, п. 16 МСФО (IFRS) 6).

Ниже приведены примеры затрат, которые могут быть включены в первоначальную оценку активов, связанных с разведкой и оценкой (представленный перечень не исчерпывающий, п. 9 МСФО (IFRS) 6):

- на приобретение прав на разведку;
- на топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования;
- поисково-разведочное бурение;
- на прокладку траншей;
- на отбор проб и образцов;
- связанные с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Таблица

Примеры нематериальных и материальных активов

| Активы, используемые только для осуществления РиО | | |
|---|--|--|
| Идентифицируемые активы | | Капитализированные затраты |
| Материальные активы (идентифицируемые объекты основных средств) | Нематериальные активы | |
| Специализированные транспортные средства | | |
| | Права на проведение буровых работ (лицензии)* | Затраты непосредственно связанные с приобретением лицензии (невозмещаемые налоги, юридические услуги понесенные в процессе приобретения лицензии и т.п.) |
| | Права на осуществление разведочных работ и добычи* | |
| | | На проведение топографических, геологических и т.п. исследований |
| Разведочные буровые установки, разведочные скважины | | На разведочное бурение |
| Система трубопроводов, насосные агрегаты | | На прокладку разведочных траншей |
| Резервуары | | На отбор образцов |

| | | |
|--|------------------------------|---|
| Активы, используемые только для осуществления РиО | | |
| Идентифицируемые активы | | Капитализированные затраты |
| Материальные активы (идентифицируемые объекты основных средств) | Нематериальные активы | |
| | | На оценку технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи |

* МСФО (IAS) 38 не применяется для учета НМА, связанных:

- с признанием и оценкой активов, которые касаются разведки и оценки (МСФО (IFRS) 6, п. 2с МСФО (IAS) 38);
- затратами на разработку и добычу минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов (п. 2d МСФО (IAS) 38).

УЧЕТ ЗАТРАТ НА РИО

Компания учитывает затраты на разведку и оценку запасов:

- в соответствии с МСФО (IFRS) 6;
- с применением исключения в МСФО (IFRS) 6 (п. 6-7 МСФО (IFRS) 6, в частности со ссылкой на п. 10 МСФО (IAS) 8, который рекомендует использовать собственное суждение при отсутствии нужного МСФО.

Большое влияние на развитие практики бухгалтерского учета в этой области оказали Общепринятые принципы бухгалтерского учета (ОПБУ) США (US GAAP). Для учета затрат на разведку и оценку ресурсов компании обычно используют три метода учета, не описанные в МСФО:

1. Метод результативных затрат (или успешно завершенных изысканий).

Затраты капитализируются отдельно по каждому месторождению (или центру затрат в рамках одного договора или соглашения).

Компании капитализируют лишь затраты, ведущие к обнаружению ресурсов или к их разработке (зависит от конкретной учетной политики) до момента устранения неопределенности, связанной с наличием ресурсов в месторождении.

Если запасы, добыча которых может быть признана экономически целесообразной, не обнаружены, т.е. отсутствуют запасы промышленного значения, то все ранее капитализированные затраты относят на расходы.

Для применения этого метода при подготовке финансовой отчетности по МСФО этим методом потребуется незначительно доработать учетную политику.

2. Метод полной стоимости.

Все затраты, понесенные крупным географическим центром затрат или пулом, на разведку, оценку, приобретение прав на разведку и разработку запасов, капитализируются. Центр затрат или пул – обычно страна. МСФО (IFRS) 6 не допускает такого подхода вне этапа разведки и оценки.

Тем не менее, по МСФО (IFRS) 6 требуется провести тест на обесценение при выявлении признаков обесценения, поэтому полностью применить этот метод невозможно. Активы нужно делить на материальные и нематериальные, несмотря на учет в едином центре или пуле. Успешные проекты будут постепенно «выбывать» из пула из-за необходимости тестировать на обесценение по МСФО (IAS) 36, реклассифицировать по МСФО (IFRS) 6 из активов РиО в основные средства или НМА и дальше учитывать по общим правилам МСФО (IAS) 16 и МСФО

(IAS) 38. В отчетности по МСФО нельзя использовать многие аспекты «метода полной стоимости», но допускается брать его за отправную точку при выработке учетной политики.

Если разведка полезных ископаемых в стране или геологической формации не принесла результатов, затраты относят на расходы.

3. Метод перспективных территорий.

Этот метод – разновидность перечисленных выше и редко встречается в нефтегазовой отрасли. Его так же, как и «метод полной стоимости», нельзя использовать в полном объеме при подготовке финансовой отчетности по МСФО.

ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА АКТИВОВ РИО

МОМЕНТ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ РИО

Момент признания актива, связанного с разведкой и оценкой (или момент капитализации), – это самый ранний из двух моментов, когда:

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу активов
 $>$
понесенных затрат, в т.ч. капитализированных

Может быть продемонстрирована целесообразность добычи и вероятность поступления экономических выгод

Затраты, произведенные после того, как установлена экономическая целесообразность коммерческой добычи, капитализируются, только если они необходимы для начала добычи.

Последующие затраты нельзя капитализировать после начала коммерческой добычи, за исключением случаев, когда они удовлетворяют критериям признания актива.

Актив, связанный с разведкой и оценкой, нужно списывать до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, если по нему не выявлены запасы, добыча которых была бы экономически целесообразной. Такой актив больше нельзя объединять с другими добывающими активами.

МОДЕЛЬ ДЛЯ ПРИЗНАНИЯ АКТИВОВ РИО

Для признания в учете актив оценивают по первоначальной стоимости. Нематериальные активы учитывают по МСФО (IAS) 38, а материальные – по МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

| Модель учета | Нематериальные активы | Материальные активы |
|--|--|---------------------|
| Освобождение от использования справедливой стоимости в качестве предполагаемой стоимости по МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности» | Не доступно | Доступно |
| Модель переоценки | При наличии активного рынка (редко и для активов РиО не соблюдается, поскольку активы неоднородны) | Доступна |

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА АКТИВОВ РИО

Активы РиО нельзя продолжать так классифицировать после того, как может быть продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

Если затраты на РиО запасов результативны, то соответствующие активы переносят в категорию активов по разработке (или разрабатываемых активов), а нерезультативные затраты списывают до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

После реклассификации к активу применяют стандартные требования МСФО, которые в данном бюллетене подробно не рассматриваются.

МОДЕЛЬ ОЦЕНКИ

После признания (п. 12 МСФО (IFRS) 6), активы (ОС или НМА) по МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38 можно оценивать на основании модели учета:

- по первоначальной стоимости (по фактическим затратам);
- по переоцененной стоимости в соответствии требованиями МСФО, установленными для принятой классификации активов (ОС или НМА). Также применяются принципы МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Модель переоценки не может использоваться, если отсутствует активный рынок, а значит, практически не применима к НМА РиО. Организация должна рассматривать все активы РиО (ОС и НМА) как отдельный класс активов (п. 25 МСФО (IFRS) 6). Модель переоценки в идеале должна применяться ко всем активам одного класса, но, поскольку материальные и нематериальные активы по характеру относятся к разным классам, то допустимо использовать для НМА модель первоначальной стоимости, а для ОС – модель переоцененной стоимости.

ДОПУЩЕНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬЮ.

Нужно закрепить учетную политику в отношении моделей для учета и оценки следующих показателей, при расчете которых используются допущения, связанные с неопределенностью:

1. Оценка активов.
2. Модель амортизации (в частности, формула начисления пропорционально добыче, которая в МСФО не представлена).
3. Оценка запасов, которая влияет на показатели:
 - амортизации,
 - резерва под обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению земельного участка,
 - обесценения,
 - справедливой стоимости объекта приобретения при учете сделки по объединению бизнеса (не рассматривается здесь),
 - отложенных налоговых активов связанных с неиспользованными налоговыми убытками (т.к. позволяет оценить ожидаемую в будущем прибыль от запасов).

МСФО не требуют раскрывать в финансовой отчетности информацию о запасах, но обязывают делать раскрытия об основных допущениях, связанных с неопределенностью при оценке (расчете) существенных для подготовки финансовой отчетности показателей.

Это касается допущений, связанных с будущими событиями и другими источниками неопределенности, которые несут в себе риск корректировок показателей (в частности, активов и обязательств) в случае изменений данных, взятых для расчета прогнозных оценок.

АМОРТИЗАЦИЯ

Активы РиО амортизируются, и их следует тестировать на обесценение (см. следующий раздел).

Амортизация ОС или НМА с конечным (определенным) СПИ (НМА с неопределенным СПИ для РиО – редкое явление).

В учетной политике по амортизации для модели учета по фактическим затратам нужно закрепить:

| | |
|---|---|
| <p>Определение актива для учета амортизации (учет активов по компонентам)</p> | <p>МСФО (IAS) 16 содержит конкретное требование в отношении начисления амортизации по компонентам. Амортизация начисляется отдельно на каждую значительную часть объекта основных средств (п. 43-44 МСФО (IAS) 16).</p> <p>Добывающие активы часто представляют собой сложные объекты. Активы, требующие значительных вложений при сооружении, обычно эксплуатируются в суровых климатических или сложных технических условиях и требуют периодической замены или ремонта. Значительные компоненты таких основных средств учитываются отдельно.</p> <p>При замещении компонента нужно прекратить признание его остаточной балансовой стоимости, а стоимость замещающего компонента капитализировать (п. 13-14 МСФО (IAS) 16).</p> |
| <p>Сроки начисления амортизации</p> | <p>Амортизация начисляется на протяжении срока полезного использования актива.</p> <p>Износ и амортизацию активов РиО, как правило, не начисляют до ввода в эксплуатацию.</p> <p>Некоторые активы РиО сразу готовы к немедленному использованию (например, транспортные средства). Для некоторых активов РиО дату начала амортизации определить сложнее: это либо дата готовности месторождения к эксплуатации либо этап РиО, если рассматривать активы изолированно. Но такая амортизация иногда капитализируется, если активы используются при создании других активов, и в этом случае выбранный подход следует закрепить в учетной политике.</p> <p>Некоторые компании амортизируют стоимость активов, связанных с разведкой и оценкой, в течение срока действия лицензии на разведку</p> |
| <p>Амортизируемая величина актива</p> | <p>Фактическая стоимость, уменьшенная на остаточную</p> |
| <p>Метод амортизации (определяется учетной политикой)</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Пропорционально объему добычи* (наиболее точно отражает структуру потребления экономических выгод от использования запасов и может быть уместен для активов, связанных с разработкой). 2. Линейный (целесообразен для активов, потребление которых увеличивается с течением времени) |
| | |

* Метод амортизации пропорционально объему продукции (добычи) представляет собой разнесение равной суммы амортизации на каждую прогнозную единицу добытых запасов. Иначе говоря, каждый год сумма амортизации в целом по компании будет разной, что отличает данный метод от линейного.

В МСФО не указано, на основании чего нужно рассчитывать объем добычи (сумму единиц продукции), поэтому компании выбирают учетную политику, которую применяют последовательно от периода к периоду.

Главное, что следует учесть при разработке учетной политики по амортизации пропорционально объему продукции, – это то, что используемый метод расчета амортизации должен отражать особенности потребления будущих экономических выгод, ассоциируемых с амортизируемым активом. Этот метод также напрямую зависит от оценки запасов, в частности базы для такой

оценки.

Если в качестве базы для расчета запасов можно использовать оцененные (расчетные) показатели запасов:

- доказанные разработанные,
- доказанные неразработанные,
- оба показателя,
- доказанные и вероятные,
- доказанные, вероятные и возможные.

При расчете расходов на амортизацию нужно учитывать поправки, чтобы отражать будущие затраты на разработку месторождения для получения доступа к неразработанным запасам.

Разрабатывая методику учета амортизации по методу пропорционально объему добычи, учитывайте соответствие запасов, включенных в базу, и затрат, учтенных в стоимости амортизируемого актива, который используется при разработке этих запасов.

Компания может в течение определенного времени определять амортизацию с использованием одной базы для расчета запасов, а затем решить, что для этих целей больше подходит альтернативная база, и применить другую модель учета.

Прогнозную оценку запасов и ресурсов сложно выполнить, но такой оценке следует уделить особое внимание, поскольку она может существенно повлиять на показатели финансовой отчетности.

Суммарный объем добычи, используемый для учета активов, являющихся предметом арендного договора или лицензии, должен быть ограничен суммарным объемом добычи, который ожидается получить в течение срока действия лицензии/арендного договора.

Формулу для расчета компания определяет самостоятельно и закрепляет в учетной политике.

Пример формулы расчета амортизационных начислений за период:

$$\text{Добыча за текущий период} \times \frac{\text{Стоимость актива на конец периода} - \text{Суммарная амортизация и обесценение на начало периода}}{\text{Расчетные запасы на конец периода} + \text{Добыча за текущий период}}$$

Логичнее использовать показатели запасов на конец периода, поскольку расчетные запасы на начало периода могут измениться впоследствии. При этом события после отчетной даты, которые могут изменить оценку, не корректирующие и соответственно учитываются перспективно. Сложность представляет также определение даты начала амортизации, так как активы могут приниматься к учету в разное время в течение отчетного периода.

ТЕСТИРОВАНИЕ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ РИО

Учет активов РиО после того, как продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи.

Активы РиО нельзя так классифицировать, после того как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых может быть продемонстрирована. Перед реклассификацией активы, связанные с разведкой и оценкой, надо проверить на обесценение и признать любой убыток от обесценения (п. 17 МСФО (IFRS) 6).

После признания все активы РиО (ОС и НМА) тестируются на обесценение. При этом, в отличие от других активов, для РиО предусмотрены исключения:

- не обязательно тестировать их на каждую отчетную дату (п. 18 МСФО (IFRS) 6);
- признаки обесценения отличаются спецификой РиО;
- существует освобождение по агрегированию в ЕГДС до более высокого уровня.

Активы РиО тестируют на обесценение:

- 1) когда факты и обстоятельства указывают на то, что балансовая стоимость активов РиО может превышать их возмещаемую величину*, в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», но с применением приведенных в пункте 21 МСФО (IFRS) 6 освобождений для активов РиО по ЕГДС (п. 18 МСФО (IFRS) 6);
- 2) при переводе активов в категорию активов по разработке, чтобы оценить убыток в соответствии с общими требованиями МСФО (IAS) 36, т.е. освобождение пункта 21 МСФО (IFRS) 6 по укрупнению ЕГДС не применяется. В отношении распределения активов по ЕГДП нужно разработать свою учетную политику.

Порядок тестирования активов РиО на обесценение раскрыт в МСФО (IFRS) 6.

При определении возмещаемой стоимости активов РиО нужно узнать их справедливую стоимость и ценность использования, при этом возмещаемой будет наибольшая из них. Справедливую стоимость для активов РиО определить сложнее, чем ценность использования актива, поскольку у организации, как правило, есть надежные прогнозные бюджеты на 5 лет, иногда на 20 лет и более.

Если оценка ценности использования не выявила убыток, то на этом можно остановиться, так как обесценения нет и убыток отражать не нужно.

Пример

Нужно сравнить балансовую стоимость с возмещаемой, при этом возмещаемой стоимостью будет наибольшая из ценности использования и справедливой стоимости.

| Вариант | Балансовая стоимость | Ценность использования актива | Справедливая стоимость | Возмещаемая стоимость |
|---------|----------------------|-------------------------------|------------------------|-----------------------|
| 1 | 90 | 100 | 89 | 100 |
| 2 | 90 | 100 | 120 | 120 |

Возмещаемая стоимость больше балансовой в обоих вариантах. Поэтому убыток не признается.

Признаки обесценения активов РиО

Исключительно для активов РиО при обесценении применяется пункт 20 МСФО (IFRS) 6, а не пункты 8-17 МСФО (IAS) 36 (п. 19 МСФО (IFRS) 6).

Признаки определяются на основе решений или управленческой информации организации в отношении конкретной территории, что может быть применимо для некоторых участков, где признаки обесценения встречаются чаще, или для всех активов РиО, но в рамках одного операционного сегмента.

Организация должна проверить активы РиО на обесценение, например, если существует один или несколько фактов или обстоятельств (п. 20 МСФО (IFRS) 6):

- срок действия прав на разведку определенной территории, полученных организацией, истек в отчетном периоде или истечет *в ближайшем будущем (срок в МСФО формально не определен), а возобновление таких прав не ожидается;
- существенные затраты на продолжение деятельности по РиО запасов полезных ископаемых на определенной территории не заложены в бюджет и не планируются;
- РиО запасов полезных ископаемых на определенной территории не привели к обнаружению

коммерчески целесообразного количества запасов полезных ископаемых, и организация решила прекратить данную деятельность на этой территории;

- имеется достаточно данных, что, несмотря на вероятное продолжение разработки этой территории, полное возмещение балансовой стоимости актива РиО в результате успешной разработки или продажи маловероятно.

* *Предположительно это короткий срок, а именно для прав, истекающих в течение 12 месяцев после отчетной даты без возможности легкого возобновления.*

Схема. Что нужно сделать до реклассификации активов, связанных с разведкой и оценкой, в НМА или ОС



После переклассификации компания использует стандартные принципы тестирования на обесценение по МСФО (IAS) 36.

Для определения наличия убытка от обесценения нужно рассчитать ценность использования актива

Убыток от обесценения – сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму (п. 6 МСФО (IAS) 36).

Возмещаемая сумма актива или генерирующей единицы – справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, какая величина больше (п. 6 МСФО (IAS) 36).

Не всегда нужно определять справедливую стоимость актива за вычетом затрат на выбытие или ценности использования. Если один из этих показателей превосходит балансовую стоимость актива, актив не обесценен, что исключает необходимость оценки другого показателя (п. 19 МСФО (IAS) 36).

Если справедливую стоимость сложно определить, можно использовать расчетный показатель ценности использования (п. 20 МСФО (IAS) 36).

Ценность использования – приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от актива или генерирующей единицы (п. 6 МСФО (IAS) 36). Стандартная в целом для всех отраслей инструкция по ее расчету есть в МСФО (IAS) 36, но для нефтегазовой отрасли следует акцентировать внимание на некоторых моментах.

При оценке будущих денежных потоков для расчета ценности от использования актива организация должна исключать расчетные будущие денежные притоки или оттоки, ожидаемые в связи с реструктуризацией, улучшением или повышением эффективности использования актива в будущем (п. 33b МСФО (IAS) 36), что также важно для нефтегазовой отрасли. Это может быть существенно для новых активов, а также месторождений, которые будут разрабатываться в течение длительного времени.

Несмотря на то что МСФО содержат ограничение по срокам для построения прогнозов, основанных на бюджетных показателях/прогнозировании (не более пяти лет, если только нет

основания для использования более длительного периода (п. 33b МСФО (IAS) 36)), в нефтегазовой отрасли его можно не применять, поскольку планы по добыче, как правило, будут иметь более длительный срок. Тем не менее, это усложняет сам расчет, поскольку он должен быть максимально точным, что при таком долгосрочном прогнозировании повышает трудоемкость оценки прогнозов потоков денежных средств.

На расчет ценности использования могут также влиять:

- **выбытие денежных средств в результате вывода активов из эксплуатации;**
- **балансовая стоимость резерва под вывод активов из эксплуатации.**

Указанные показатели могут быть разными в зависимости от ставки дисконтирования.

В расчете ценности использования оба показателя должны быть включены либо исключены, но для окончательного вывода используются оба расчета (включая и исключая данные показатели).

ОСВОБОЖДЕНИЕ ДЛЯ АКТИВОВ РИО ПРИ ВЫДЕЛЕНИИ ЕГДС

Вопрос распределения активов на единицы, генерирующие потоки денежных средств (ЕГДС), пожалуй, самый сложный при проведении тестирования на обесценение.

Организация должна определить и закрепить учетную политику по отнесению активов РиО к отдельным ЕГДС или их группам для проверки таких активов на обесценение (п. 21 МСФО (IFRS) 6). Выбранную учетную политику организация должна применять последовательно и четко раскрывать в финансовой отчетности. ЕГДС (группа) при этом не должна быть больше операционного сегмента, определенного по МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Это означает, что комбинировать операционные сегменты нельзя, то есть тестирование на обесценение нужно проводить в рамках максимум одного операционного сегмента. Разбивку по ЕГДС рекомендуется соотносить с признаками обесценения по конкретной территории. Уровень агрегирования активов РиО для проверки на обесценение может быть выше, чем для остальных активов. Таким образом, группировка активов, связанных с разведкой и оценкой, вместе с активами, связанными с добычей полезных ископаемых, позволит избежать обесценения на определенный период.

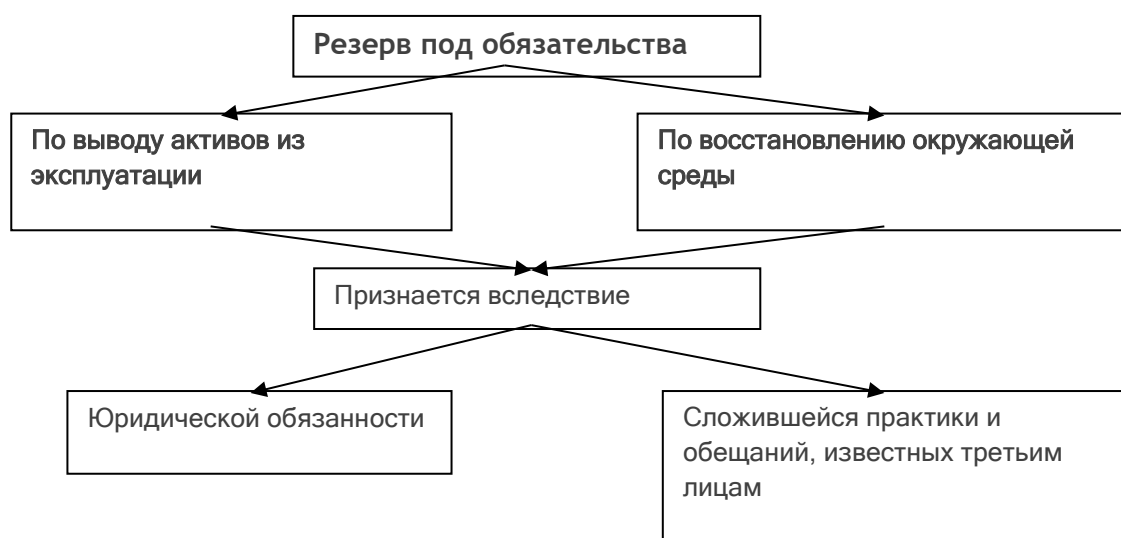
РЕЗЕРВЫ ПОД ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ВЫВОДУ АКТИВОВ ИЗ ЭКСПЛУАТАЦИИ И ВОССТАНОВЛЕНИЮ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

• НУЖНО ЛИ ПРИЗНАВАТЬ РЕЗЕРВ ПОД ОБЯЗАТЕЛЬСТВО?

В соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» организация признает любые обязательства по демонтажу активов и восстановлению окружающей среды, возникшие, в частности, вследствие проведения работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых (п. 11 МСФО (IFRS) 6).

Эти обязательства можно также назвать «обязательствами по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичными обязательствами» согласно пункту 1 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1.

Учет будущих затрат на демонтаж оборудования и восстановление природы в конце срока эксплуатации завода или установок одинаков.



Создание таких резервов либо обязательно в соответствии с законодательством, условиями лицензий и т.п., либо обусловлено сложившейся практикой.

Обязательство – существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды (п. 10 МСФО (IAS) 37). Иными словами, резерв признается, только если события, приводящие к причинению ущерба, уже существуют по состоянию на отчетную дату. В отношении ожидаемого в будущем ущерба резерв не признается.

Оценочное обязательство организация признает, когда (п. 14 МСФО (IAS) 37):

- у нее есть обязанность (юридическая или обусловленная практикой), возникшая в результате прошлого события (вред уже причинен);
- представляется вероятным, что для ее урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды (высокая вероятность возникновения затрат);
- возможно провести надежную расчетную оценку величины обязательства.

Если эти условия не выполняются, оценочное обязательство организация не признает.

Обязательство, обусловленное практикой – обязательство, возникающее в результате действий организации в тех случаях, когда (п. 10 МСФО (IAS) 37):

- посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности;
- в результате этого организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности. Т.е. организация довела информацию до третьих лиц.

Резерв по будущему восстановлению участка земли признается сразу по мере его возникновения на одну из дат (п. 14 МСФО (IAS) 37):

- ввода актива в эксплуатацию,
- возникновения обязательства, если это произошло позже ввода актива в эксплуатацию, в полной сумме, так как причинен вред участку в результате прошлого события, а именно в результате проведенных на земельном участке работ (например, установка актива).

Так, резерв под демонтаж признается на момент монтажа буровой установки для РиО. В то же время резерв под восстановление окружающей среды можно признать на дату начала коммерческой добычи (производственной деятельности).

Далее амортизацию соответствующего актива организация ведет перспективно.

Скорректированная амортизируемая величина актива амортизируется на протяжении срока его полезного использования. Когда соответствующий актив достигает конца срока полезного использования, все последующие изменения обязательства подлежат признанию в составе прибыли или убытка по мере их возникновения (п. 7 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1).

- **В какой сумме нужно признавать резерв?**

При определении суммы обязательства должны учитываться требования местного законодательства. Актив и обязательство должны отражать конкретные факты и обстоятельства проекта и обязательства компании.

Величина резерва – это наилучшая оценка будущих затрат по восстановлению земельного участка, рассчитанная по состоянию на отчетную дату как сумма необходимая для урегулирования обязательства (п. 36-37 МСФО (IAS) 37).

Соответственно на каждую отчетную дату сумма резерва пересматривается (п. 59 МСФО (IAS) 37). В тех случаях, когда сумма эффекта временной стоимости денег (дисконтирования) является существенной, величина оценочного обязательства должна равняться приведенной стоимости (дисконтированной сумме) ожидаемых затрат на погашение обязательства (п. 45 МСФО (IAS) 37).

- **В какую статью учета следует включить резерв?**

Резерв и его изменения (корректировки, кроме амортизации дисконта) на отчетную дату включаются в стоимость актива и амортизируются перспективно в течение оставшегося срока полезного использования актива (п. 16с МСФО (IAS) 16)

В стоимость какого актива нужно включать резерв?

Например, если резерв создан под восстановление окружающей среды после разведочного бурения, его нужно учесть в НМА РиО.

- **Изменения величины резерва.**

Изменения величины резерва (обязательства) корректируют (увеличивают или уменьшают) стоимость соответствующего актива. Учет изменений резерва, описанный в Разъяснении КРМФО (IFRIC) 1 применяется на стандартных условиях для всех отраслей.

Но есть и исключения для учета корректировок резерва на отчетную дату:

- увеличение резерва, которое привело к росту стоимости актива, может стать причиной

для проведения теста на обесценение, если новая балансовая стоимость актива не полностью возмещаемая (п. 5 разъяснения КРМФО (IFRIC) 1);

- уменьшение резерва, которое привело к уменьшению балансовой стоимости актива до отрицательной величины, признается в составе прибыли и убытков немедленно;
- изменение резерва, связанное с амортизацией (высвобождением) дисконта, всегда признается в прибылях или убытках.

Если по каким-то затратам на РиО не был создан актив и они списаны на расходы, то и резерв по этим обязательствам будет отражаться в расходах. Учет резерва по обязательствам должен соответствовать учету соответствующих затрат на РиО, которые привели к возникновению обязательств (прямого указания в МСФО нет).

Увеличение резерва от амортизации дисконта приводит к разнице в показателях бухгалтерского / налогового учета и возникновению отложенного налогового актива, подлежащего оценке на возмещаемость.

СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

События после отчетного периода – события, которые происходят в период между концом отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску, и которые делятся на два вида:

- корректирующие – подтверждают условия, существовавшие на отчетную дату;
- некорректирующие – свидетельствуют о возникших после отчетного периода.

В соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода», компания обязана признавать в финансовой отчетности за отчетный период корректирующие события. Существенные некорректирующие события в финансовой отчетности нужно раскрыть (характер события и расчетную оценку его финансового влияния или заявление о невозможности такой оценки). Чтобы оценить вид события, нужно применить профессиональное суждение.

Пример непродуктивных скважин

Разведочная скважина, на которой велись работы на отчетную дату, может оказаться непродуктивной после окончания отчетного периода. Если этот факт установлен до выпуска финансовой отчетности, возникает вопрос о том, относится ли данное событие к категории корректирующих событий.

Если разведочную скважину признали непродуктивной после окончания отчетного периода на основе доказательств по существу, полученных в ходе выполнения буровых работ в соответствующий период после отчетной даты, предполагается, что событие некорректирующее.

НАЛОГИ

В целях МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» налоги на прибыль включают в себя все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с налогооблагаемых прибылей (п. 2 МСФО (IAS) 12). К налогам на прибыль не относятся налоги, базой исчисления которых не признается налогооблагаемая прибыль, например налог на добычу полезных ископаемых. Поскольку этот налог не входит в сферу применения МСФО (IAS) 12, он не приводит к возникновению отложенных налоговых обязательств.

Учет этого налога регулирует МСФО (IAS) 37 в части признания затрат по налогам.

ВАЛЮТА

Для нефтегазовой отрасли характерно, что для подготовки финансовой отчетности для каждого отдельного или входящего в группу предприятия следует определить функциональную валюту, что является предметом применения профессионального суждения. При этом выбор функциональной валюты и учет не отличаются от других отраслей и рассматриваются в МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность (п. 8 МСФО (IAS) 21).

У разных предприятий группы может быть своя функциональная валюта. При подготовке финансовой отчетности каждая организация – как самостоятельная организация, организация с иностранным подразделением (например, материнская организация), так и иностранное подразделение (например, дочерняя организация или филиал), – определяет свою функциональную валюту (п. 17 МСФО (IAS) 21).

Основная экономическая среда, в которой организация осуществляет свою деятельность, как правило, та экономическая среда, в которой она в основном зарабатывает и расходует денежные средства (п. 9 МСФО (IAS) 21).

Цены реализации продукции не всегда являются главным определяющим фактором. Нужно учитывать также валюту, в которой осуществляются расходы, финансирование, инвестиции, а также валюту, в которой хранятся поступления от операционной деятельности.

После определения функциональная валюта остается неизменной, за исключением возникновения изменений в рассматриваемых базовых операциях, событиях и обстоятельствах (п. 13 МСФО (IAS) 21).

Функциональная валюта может меняться на протяжении деятельности предприятия, причем это не будет являться предметом изменения учетной политики, поскольку меняются обстоятельства осуществления деятельности.

При изменении функциональной валюты организации она применяет процедуры пересчета, связанные с новой функциональной валютой, перспективно, с даты такого изменения (п. 35 МСФО (IAS) 21).

ОСОБЕННОСТИ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

- Информация о запасах.

В МСФО отсутствуют особые указания о раскрытии информации о запасах минеральных ресурсов. Если компания принимает решение раскрыть дополнительную информацию в соответствии с положениями, выпущенными иными разработчиками стандартов, то, как правило, эту информацию не аудиторы. Такая информация не должна противоречить информации, использованной для подготовки финансовой отчетности.

- Допущения.

Организация должна раскрыть информацию о допущениях, сделанных в отношении будущего, а также о других основных источниках неопределенности, связанной с расчетными оценками на дату окончания отчетного периода, которые несут в себе значительный риск того, что в следующем финансовом году потребуются существенная корректировка балансовой стоимости активов и обязательств (п. 125 МСФО (IAS) 1). Примечания по данным активам и обязательствам должны включать детальное описание характера и балансовой стоимости на дату окончания отчетного периода.

Оценка запасов связана с неопределенностью, поэтому организация должна определить спектр раскрываемой информации.

Организация представляет требуемую информацию о допущениях, сделанных ею в отношении

будущего, а также о других основных источниках неопределенности так, чтобы пользователям финансовой отчетности стали понятны суждения, сформированные руководством в отношении будущего и в отношении других источников неопределенности, связанной с расчетными оценками (п. 129 МСФО (IAS) 1). Характер и объем такой информации варьируется в зависимости от характера соответствующего допущения и иных обстоятельств. Примеры информации, которую раскрывает организация:

- характер соответствующего допущения или иной неопределенности, связанной с расчетной оценкой;
- чувствительность балансовых величин к методам, допущениям и расчетным оценкам, на которых основывается их расчет, в том числе причины такой чувствительности;
- ожидаемый исход разрешения неопределенности и диапазон обоснованно возможных значений балансовой стоимости соответствующих активов и обязательств в следующем финансовом году;
- пояснение произошедших изменений по сравнению с прошлыми допущениями в отношении этих активов и обязательств, если неопределенность остается неразрешенной.
- Раскрытие по деятельности на этапе РиО.

Применительно к этапу РиО организация должна раскрывать информацию, которая идентифицирует и поясняет суммы, признанные в финансовой отчетности в результате деятельности по РиО запасов полезных ископаемых (п. 23-24 МСФО (IFRS) 6):

- учетную политику в отношении затрат на РиО, включая признание активов, связанных с РиО;
- суммы активов, обязательств, доходов и расходов, а также потоков денежных средств от операционной и инвестиционной деятельности, возникающие в результате деятельности по РиО.

При этом организация должна рассматривать активы РиО в качестве отдельного (от добывающих и прочих активов) класса активов и раскрывать информацию по МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 38 в зависимости от того, как они классифицированы (п. 23-24 МСФО (IFRS) 6). Такие активы классифицируются как долгосрочные.

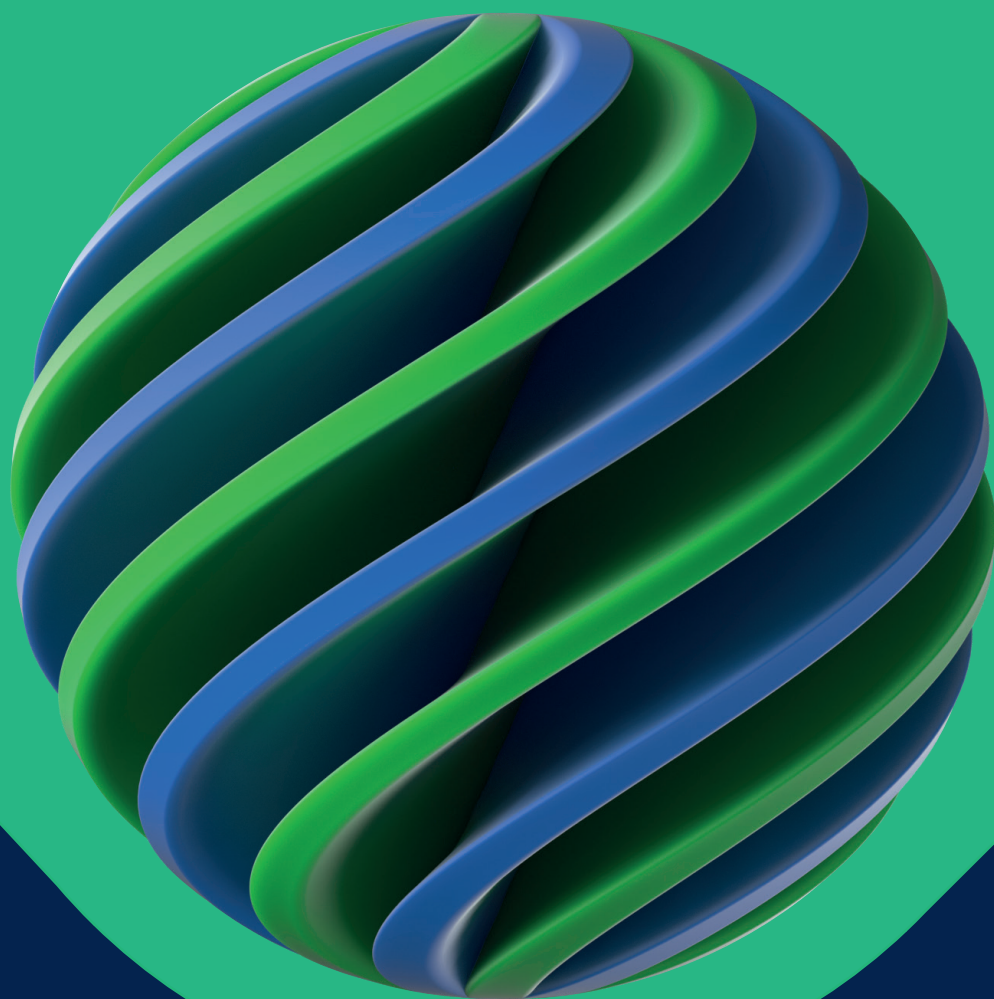
- Первое применение МСФО.

При первом применении МСФО следует раскрыть информацию в соответствии с МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности», где для нефтегазовой отрасли даны указания о том, как учитывать условную первоначальную стоимость нефтегазовых активов. Если до перехода на МСФО по требованиям некоторых национальных ПБУ затраты на разведку и разработку нефтегазовых участков на этапах разработки или добычи учитываются в центрах затрат, охватывающих все участки недропользования в крупной географической области (п. D8A МСФО (IFRS) 1), то организация вправе оценить нефтегазовые активы на дату перехода на МСФО следующим образом:

| Вид нефтегазовых активов | Условная первоначальная стоимость по МСФО* | Особенности учета на эту дату перехода на МСФО. |
|---------------------------------------|--|---|
| активы РиО | = ранее применявшейся по ОПБУ | Не меняется. |
| активы на этапе разработки или добычи | = ранее применявшихся по ОПБУ для соответствующего центра затрат | Организация должна распределить эту стоимость на базовые активы центра затрат пропорционально объемам или стоимости нефтегазовых запасов. |

* *Оценку нужно протестировать на обесценение на дату перехода на МСФО по МСФО (IFRS) 6 или МСФО (IAS) 36 соответственно.*

Если организация использует такое освобождение, в отношении нефтегазовых активов, она должна раскрыть этот факт и информацию о том, на какой основе (пропорционально объемам или стоимости нефтегазовых запасов) была распределена условная первоначальная стоимость на активы на этапе разработке и добычи (п. 31A МСФО (IFRS) 1).



ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ОФИС ЮНИКОНА



Тел.: + 7 (495) 797 5665
Факс: + 7 (495) 797 5660



Москва, Преображенская пл.,
д. 8, БЦ «Прео-8»



www.unicon.ru
reception@unicon.ru

Этот документ (или его фрагменты) составлен специалистами группы компаний Юникон и может содержать чрезвычайно важную и/или конфиденциальную информацию. Этот документ (или его фрагменты) предназначен только для чтения или использования в работе непосредственным адресатом. Если этот документ адресован не Вам, настоящим Вы предупреждаетесь, что какое-либо использование, распространение или копирование этого документа (или его фрагментов), а также какое бы то ни было раскрытие информации, содержащейся в документе, категорически запрещено. В соответствующих случаях Юникон обладает авторскими и иными исключительными правами на этот документ (или его фрагменты), и нарушение этих прав влечет ответственность в соответствии с применимым законодательством.

© 2022 Юникон АО. Все права защищены.