



«Евразийский национальный
университет имени Л.Н.Гумилева»

Экономический факультет

Кафедра учет и анализа

ФГАОУ ВО «Российский
университет дружбы народов»

Экономический факультет

Кафедра бухгалтерского учета,
аудита и статистики

**«МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И АУДИТА:
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ
ЭКОНОМИКИ»**

Сборник статей Международной научно-практической

On-line конференции

18 февраля 2022 года

УДК 657(47+57)

ББК 65.053

П78

Рекомендовано к печати Ученым советом
Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилева

Рецензент – доктор экономических наук, профессор *Алиев М.К.*

Научные редакторы:

заведующая кафедрой учета и анализа ЕНУ им. Л.Н. Гумилева, кандидат экономических наук, ассоциированный профессор *Г.Д. Аманова*
заведующая кафедрой бухгалтерского учета, аудита и статистики РУДН, кандидат экономических наук, доцент *М.В. Петровская*

П78 «Международные стандарты учета и аудита: практика применения в условиях цифровой экономики»: сборник статей Международной научно-практической конференции, 18 февраля 2022 г. – Нур-Султан: ЕНУ им Л.Н.Гумилева, 2022. – 575 с.

ISBN 978 601 337 121 4

Сборник статей научно-исследовательских работ студентов, магистрантов, докторантов, профессорско-преподавательского состава по итогам Международной научно-практической конференции 18 февраля 2022 г.

Предназначен для широкого круга читателей.

Электронная версия материалов сборника размещается на сайте www.enu.kz

Сборник научных статей участников конференции подготовлен по материалам, представленным в электронном виде. Ответственность за содержание материалов несут авторы статей.

© Коллектив авторов, 2022
© ЕНУ имени Л.Н.Гумилева, 2022
© Российский университет дружбы народов, 2022

ISBN 978 601 337 121 4

Мұнай және газ саласындағы барлау жұмыстарының есебін ҚХЕС сәйкес ұйымдастыру

*Кайранбеков Бауржан Окташевич,
«Есеп және талдау» кафедрасының доценті
Л.Н.Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті*

Организация учета разведки нефти и газа по МСФО

*Кайранбеков Бауржан Окташевич,
доцент кафедры «Учет и анализ»
Евразийский национальный университет Л.Н.Гумилева*

***Аннотация.** В данной статье рассматривается первый этап добычи полезных ископаемых – геологоразведка, т.е. комплекс геологоразведочных работ по поиску и оценке полезных ископаемых, разработке месторождений нефти и газа и изучению их эффективности. В исследовании описана организация бухгалтерского учета в соответствии с МСФО 6, международного стандарта финансовой отчетности (МСФО 6) «Разведка и оценка полезных ископаемых» в соответствии с МСФО.*

***Ключевые слова:** разведка и оценка полезных ископаемых, обесценение активов, нематериальных активов, вложения во внеоборотные активы, создание резервов по сомнительным долгам, прочих доходов и расходов и др.*

Organization of accounting for oil gas exploration under IFRS

***Kairanbekov Baurzhan**
Assistant Professor of the Department
Accounting and Audit
L.N. Gumilyov Eurasian National University*

***Annotation.** This article discusses the first stage of the extraction of useful sparks - geological exploration, i.e. a complex of exploration works on the search and gas fields and the study of their effectiveness. The study describes the organization of accounting in accordance with IFRS 6, International Financial Reporting Standard (IFRS 6). "Exploration and evaluation of mineral" in accordance with IFRS.*

***Keywords:** exploration and evaluation of minerals, depreciation of assets, intangible assets, investments in non-current assets, creation of reserves for doubts, other income and expenses, etc.*

Мұнай және газ саласындағы барлау жұмыстарының есебін ҚХЕС сәйкес ұйымдастыру әдістемесі №6-шы Халықаралық Қаржылық Есептіліктің Стандарты (IFRS 6) «Минералдық Ресурстарды Барлау Мен Бағалау» стандарт бойынша жүзеге асырылады.

Осы Стандарттың мақсаты минералдық ресурстарды барлау мен бағалауға қолданылатын қаржы есептілігін регламенттеу болып табылады.

Атап айтқанда осы Стандарт:

-минералдық ресурстарды барлау мен бағалауға жұмсалатын шығындарды есепке алудың қазіргі тәжірибесін біршама жақсартуды;

- минералдық ресурстарды барлау мен бағалау жөніндегі активтерді танушы ұйымдардың осы Стандартқа сәйкес құнсыздануы тұрғысында мұндай активтердің тестіленуін және 36 «Активтердің құнсыздануы» ХКЕС-ына (IAS) сәйкес кез келген құнсыздануды бағалауын;

- ұйымның қаржы есептілігінде минералдық ресурстардың қорларын барлау мен бағалауға байланысты болатын сомаларды сәйкестендіруші және түсіндіруші және осы қаржы есептілігін пайдаланушыларға минералдық ресурстарды барлау мен бағалауға байланыты танылған активтерден туындайтын болашақ ақша тасқындарының шамасын мерзімі мен айқындылығын түсінуге көмектесуші ақпараттың ашылуын талап етеді.

Минералдық ресурстарды барлау мен бағалауға байланысты өзі тудыратын шығындарға ұйым осы Стандартты қолдануға міндетті.

Минералдық ресурстарды барлаумен және бағалаумен шұғылданатын ұйымдардың есепке алу тәжірибесінің қалған аспектілеріне осы Стандарт қолданылмайды.

Ұйымның мынадай жұмсалған шығындарға:

- минералдық ресурстарды барлаумен және бағалаумен байланысты жұмыстарды жүргізгенге дейін, мысалы, нақтылы ауданда барлау жұмыстарын жүргізуге заңды құқық алғанға дейін жұмсалған шығындарға;

- минералдық ресурстарды өндірудің техникалық жағынан жүзеге асырылатыны мен коммерциялық тиімділігін негізді растаудан кейінгі шығындарға осы Стандартты қолдануға құқығы жоқ.

Стандарттың қолданылу саласы жер қойнауын пайдалануға байланысты өндіруші салалар ұйымдары қызметінің мынадай түрлеріне:

- өңірлік геологиялық-геофизикалық жұмыстар мен жер қойнауын жалпы геологиялық зерттеуге бағытталған басқа да жұмыстарды, сондай - ақ жер қойнауының тұтастығын елеулі бұзбай жүргізілетін басқа да жұмыстарды қамтитын өңірлік геологиялық зерттеуді;

- пайдалы қазбалар кен орындарын іздеу мен бағалауды қамтитын геологиялық зерттеуді;

- жер қойнауын пайдалану жөніндегі операцияларды жүргізу кезінде жер қойнауын пайдалану жөніндегі операцияларды;

- кен орындарын (кен шоғырларын) игерудің технологиялық схемасын (тәжірибелік-өнеркәсіптік пайдалану жобасын) жасауды қамтамасыз ететін кен орындарының (кен шоғырларының) сипаттамаларын зерттеуге, сондай-ақ игеру процесінде пайдалану объектілерінің кәсіпшілік сипаттамаларын нақтылауға бағытталған пайдалы қазбалар кен орындарын барлау [1].

Стандарт жобасы мынадай шығыстарды бухгалтерлік есепке алу тәртібін қарады:

- жер қойнауы учаскесін (лицензияларды) пайдалану құқығын сатып алуға арналған шығыстар (материалдық емес активтер ретінде тану);

- жер қойнауын пайдаланушы жер қойнауын өңірлік геологиялық зерттеуге, пайдалы қазбалар кен орындарын іздеуге және бағалауға жүзеге асырған шығыстар, сондай-ақ кен орнын (кен шоғырларын) игеру жобасын бекіткенге дейін және одан кейін барлауға (мұнай мен газға барлау ұңғымаларын салуға/бұрғылауға арналған шығыстарды қоспағанда) жұмсалған шығыстар (қаражатты нақты жұмсау сәтіндегі шығыстарға жатқызу және пайдалы қазбаларды материалдық емес актив ретінде өндіру басталғанға дейін бухгалтерлік есепте капиталдандыру);

- одан әрі пайдалануға жататын мұнай мен газға барлау ұңғымаларын салуға (бұрғылауға) арналған шығыстар (негізгі құралдарды құруға (сатып алуға) арналған шығыстар ретінде бухгалтерлік есепте капиталдандыру);

- кен орындарын жете барлауға арналған шығыстар (барлау ұңғымаларын салудан (бұрғылаудан) басқа (қызметтің әдеттегі түрлері бойынша шығыстарды тану және оларды жүзеге асыру кезеңінде өндірілген пайдалы қазбаның өзіндік құнына жатады).

Геологиялық барлау жұмыстарына жұмсалған шығындарды есепке алу бухгалтерлік есепті реттеу саласындағы әртүрлі құжаттармен тікелей немесе жанама реттеледі. Негізгі бухгалтерлік нормативтік құжат «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Қазақстан Республикасының 2007 жылғы 28 ақпандағы №234 Заңы.

Егер ЖБҚ 14/2007 материалдық емес активтерді құнсыздануға тексеру мүмкіндігі көрсетілсе, онда ЖБҚ 24/2011 іздеу активтерінің құнсыздануына тексеру құнсыздану белгілері болған кезде міндетті болып табылады. Құнсыздану салдарынан іздеу активтері құнының өзгеруін есепке алу 36 ХҚЕС (IAS) "Активтердің құнсыздануы" белгілеген тәртіппен қажет. Осы халықаралық стандарт активтің нақты құнын бағалаудың әртүрлі тәсілдерін, құнсыздануға тексеру мерзімдерін және нәтижелерді есепке алуды егжей-тегжейлі сипаттайды. Бірақ, 36 ХҚЕС (IAS) қорлар (яғни материалдық құндылықтар) (2а-бап) және қаржылық активтер (қаржылық салымдар) (2е-бап) сияқты активтердің құнсыздануын есепке алу үшін қолданылмайтынын атап өту қажет. Осылайша, ХҚЕС бойынша Қазақстандық құнсыздану және құнсыздану – бұл бірдей емес, ал бұл қарама-қайшылық тек пайдаланушыны шатастырады[1].

№6 ХҚЕС сәйкес барлау мен бағалауға байланысты активтерді бастапқы танудан кейін кәсіпорын активтің нақты құнының моделін немесе қайта бағаланған құнының моделін тиісінше қолдана отырып бағалайды. ХҚЕС негізгі құралдың нақты бағасын амортизациялық аударымдар сомасы ретінде, ал пайдаланудың соңғы мерзімі бар материалдық емес активтердің қалдық құнын шегергенде анықтайды. Негізгі құралдар әділ құн тұжырымдамасын ескере отырып қайта бағаланады. Бұл ретте оны нарықтық баға бойынша, кіріс әдісімен не алмастыру құны бойынша анықтауға болады. Материалдық емес активтерді қайта бағалау белсенді нарық болған жағдайда ғана жүргізілуі мүмкін. Алайда материалдық емес активтер кен орнының бірегейлігіне байланысты сирек жағдайларда қайта бағалануы мүмкін, өйткені олар үшін белсенді нарықты табу өте қиын. Оларды бағалауды нақты құн моделі арқылы жүргізуге болады.

Ұйым минералдық ресурстарды барлау мен бағалау шығындары жөніндегі өзінің есеп саясатын өзгертуге құқығы бар деп айта алатын кез, егер өзгеріс пайдаланушылардың экономикалық шешімдерді қабылдау тұрғысында олардың қажеттіктеріне қаржы есептілігінің неғұрлым жоғары дәрежесімен және анықтықтың жоғарыдан кем емес дәрежесімен, немесе анықтықтың неғұрлым жоғары дәрежесімен және сәйкестіліктің жоғарыдан кем емес дәрежесімен қамтамасыз етілгенде орын алады. Ұйым осындай маңызды және сенімді дәрежені бағалау үшін 8 ХҚЕС (IAS) белгілеген талаптарды пайдалануға міндетті.

Ұйым танылуға тиіс шығындар түрін нақтылайтын саясатты минералдық ресурстарды барлау мен бағалау жөніндегі активтер ретінде белгілеуге және бұл саясатты іс жүзінде біртіндеп жүзеге асыруға міндетті. Мұндай саясатты анықтау кезінде ұйым сол шығындардың нақтылы минералдық ресурстарды іздестірумен орайластырылуы мүмкін жағдайды назарда ұстайды. Минералдық ресурстарды барлау мен бағалау жөніндегі активтердің бастапқы бағалануына кіруі мүмкін шығындар мысалдары төменде келтіріледі (бұл мысалдардың бәрі қамтылған деген сөз емес):

- барлау жұмыстарын жүргізуге құқықтар алу;
- топографиялық, геологиялық, геохимиялық және геофизикалық зерттеулерді өткізуге жұмсалған шығындар;
- барлау бұрғылауына жұмсалған шығындар;
- барлау қорларын бақылауға жұмсалған шығындар;
- сынамалар мен үлгілерді іріктеп алуға жұмсалған шығындар; және
- минералдық ресурстың техникалық жағынан жүзеге асырылуға және коммерциялық тиімділігін бағалауға байланысты шараларды өткізуге жұмсалған шығындар.

Минералдық ресурстарды игерумен байланысты шығындар оларды барлау мен бағалау жөніндегі активтер ретінде танылуы міндетті емес. Қаржы есептілігін әзірлеу мен жасау қағидаттарында және 38 «Материалдық емес активтер» ХҚЕС-тарында (IAS) әзірлеуге байланысты туындайтын активтерді тану мәселелері жөнінде ұсыныстар бар.

37 «Міндеттемелер, шартты міндеттемелер мен шартты активтер» ХҚЕС-қа (IAS) сәйкес ұйым объектінің алыстауына және табиғи ресурстарды қалпына келтіруге байланысты кез келген міндеттемелерді мойындайды. Мұны ұйым нақтылы кезең бойы минералдық ресурстарын, барлау мен бағалау жөніндегі жұмыстарын жүргізудің нәтижесі ретінде мойындайды.

Барлау жұмыстары бар геологиялық барлау жұмысын ұйымдастыру, онда ол есепте ретінде материалдық емес активтерін іздеу барлық уақытта, ол берілген (пайдаланылады) лицензия. Егер барлау жұмыстарына құқықты өндіруші компания көрсетілген лицензиялық учаскеде өндіру құқығымен бір мезгілде алса, онда өндірудің коммерциялық орындылығын растау кезінде компания іздестіру материалдық емес активтерін қалдық құны бойынша жинақталған амортизация мен құнсыздануды шегергендегі жүзеге асырылған қайта бағалауды ескере отырып, нақты шығындар материалдық емес активтердің құрамына 2710 «Материалдық емес активтер» шотына аударуға тиіс.

Іздестіру – бағалау және барлау ұңғымаларын салуға байланысты сәйкес нақты шығындар «Айналымнан тыс активтерге салымдар» шотының тиісті қосалқы шотында

ескерілетін материалдық іздеу активінің құнын қалыптастырады. Активті «іздеу» (яғни пайдалану мерзімі бойынша шектеу жоқ) және сол арқылы геологиялық барлау ұйымдарын пайдалы пайдалану мерзімі 12 айдан аз іздеу – бағалау және барлау ұнғымаларын бұрғылау жөніндегі шығындарды есепке алу үшін 97 "болашақ кезеңдердің шығыстары" шотын пайдалану қажеттілігінен босатады[2,125 б.].

Активті іздеу активінің «бастапқы» құнының ұғымы жоқ болғандықтан, оған «салымдарды» есептен "қалыптастырылған" іздеу активінің есебін бөлу үшін 08 «айналымнан тыс активтерге салымдар» шотына "материалдық іздестіру активтеріне салымдар" қосалқы шотын және "материалдық емес іздеу активтеріне салымдар" қосалқы шотын ашу ұсынылады, онда іздестіру активін құру бойынша нақты шығындарды есепке алу ұсынылады. Бұл жағдайда активті жоспарланған мақсаттарда пайдалануға жарамды деп тану кезінде хат-хабар жасау қажет:

08 «іздестіру активтеріне салымдар» дебеті «материалдық іздестіру активтері» қосалқы шоты немесе «материалдық емес іздестіру активтері» қосалқы шоты.

08 «айналымнан тыс активтерге салымдар» кредиті «материалдық іздестіру активтеріне салымдар» қосалқы шоты немесе «материалдық емес іздеу активтеріне салымдар» қосалқы шоты.

08 "айналымнан тыс активтерге салымдар" шотының "материалдық іздестіру активтері" қосалқы шотында барлау ұнғымалары геологиялық барлау ұйымдарында пайдалы пайдаланудың барлық мерзімі есептеледі. Ұнғыманы пайдалану мерзімі аяқталғанға дейін жою кезінде есептен шығару негізгі құралдарды есептен шығару үшін белгіленген тәртіппен ресімделеді (яғни 91 "Өзге кірістер мен шығыстар"шоты арқылы). Егер іздестіру-барлау ұнғымалары өндірудің коммерциялық орындылығын растау кезінде оларды пайдалану ретінде пайдалануды жоспарлайтын өндіруші компанияға тиесілі болса, онда компания осы материалдық іздестіру активтерін қалдық құны бойынша (жүзеге асырылған қайта бағалауды, жинақталған амортизацияны және құнсыздануды ескере отырып) негізгі құралдардың құрамына (01 "негізгі құралдар" шотына) аударуға тиіс [1].

Құнсыздану белгілері болған кезде ұйым іздеу активтерін құнсыздануға тексеруді жүргізуі және "активтердің құнсыздануы" 36 және "пайдалы қазбалар қорларын барлау және бағалау"6 ХҚЕС сәйкес құнсыздану салдарынан іздеу активтері құнының өзгеруін ескеруі тиіс.

Нақты активтің өтелетін құнын анықтау мүмкін болмаған жағдайда оны осы актив тиесілі ақша ағындарын генерациялау бірлігі бойынша есептеу қажет. Келесі 1 кестеде геологиялық барлаудың технологиялық ерекшеліктерінің өндірістік жұмыстардәң жіктемесіне әсері келтіріліген.

Кесте 1 - Геологиялық барлаудың технологиялық ерекшеліктерінің өндірістік жұмыстардың жіктемесіне әсері

Жіктеу белгілері	Технологиялық ерекшеліктері	Жұмыстарды ұйымдастырудың түрлері (шығындарды есепке алу объектілері)
Геологиялық барлаудың технологиялық процесіне қатысты	Зерттеу объектілерінің елді мекендердегі қашықтығы	геологиялық барлау жұмыстарына ілеспе жұмыстар; - "меншікті" геологиялық барлау жұмыстары
Сипаты бойынша орындау	Әрбір геологиялық барлау тапсырмасының даралылығы	- тұз алдындағы дайындық жұмыстары; - дала жұмыстары; - камералдық жұмыстар
Климаттық жағдайлардың әсер ету дәрежесі бойынша	Жұмыстың маусымдық сипаты	- маусымдық жұмыстар; - жыл бойы жұмыс
Геологиялық барлау жұмыстарын жүргізу тәсілі бойынша	Бөгде ұйымдардың барлау жұмыстарының бір бөлігін орындау мүмкіндігі	- мердігерлік тәсілмен орындалған жұмыстар; - шаруашылық тәсілмен орындалған жұмыстар

Геологиялық барлау лицензиясы сияқты активтерге қатысты құнсыздануға арналған тестілеудің стандартты рәсімін қолдану қиын екенін (кен орнының өнеркәсіптік

маңыздылығын растау сәтіне дейін болашақ ақша ағындарын болжау қиын) ескере отырып, ХҚЕС 6 құнсыздануға арналған тест жүргізу қажеттігін куәландыратын ықтимал фактілердің арнайы тізбесін белгілейді. Мәселен, егер барлауға арналған лицензияның қолданылу мерзімі аяқталса немесе компания оны ұзартудан бас тартса, сондай-ақ егер ұйым лицензияда белгіленген учаскеде одан әрі игеруді тоқтатуды шешсе, ХҚЕС 6-ке сәйкес активтердің құнсыздануына тест жүргізу қажет. Бұдан басқа, Пайдалы қазбаларды іздеу мен бағалауға байланысты активтер активтің баланстық құны оның өтелетін шамасынан асып кетуі мүмкін екенін куәландыратын мән-жайлар пайда болған кезде құнсыздануға тестілеуі тиіс. 6 ХҚЕС-ке сәйкес қазбаларды барлау мен бағалауға байланысты активтердің құнсыздануынан болған шығынды тану және құнсыздануға тест жүргізу тәртібі 36 ХҚЕС «Активтердің құнсыздануы» ережелеріне сәйкес айқындалады. ХҚЕС 36 сәйкес құнсызданудан болған кез келген шығын шығыс ретінде танылады [1].

Қазіргі уақытта іздестіру активтерінің құнсыздану сомасын көрсету үшін арнайы синтетикалық шот жоқ болғандықтан, танылған құнсыздану сомасы іздестіру активінің бастапқы (нақты) құнын тікелей азайтатын болады. Бірақ сонда қажет болады санауға сомасына амортизациялық аударымдар, егер амортизация есептеледі бастапқы (қалпына келтіру) құнынан іздеу актив, "материалдық іздестіру активтеріне салымдар" қосалқы шоты немесе "материалдық емес іздестіру активтеріне салымдар" қосалқы шоты бойынша қалдық көрсететін материалдық емес іздестіру активтеріне салымдар "қосалқы шоты. Бұл іздестіру активтерінің жинақталған құнсыздану сомасын көрсету үшін жеке шотты пайдалану ыңғайлы екенін тағы да дәлелдейді.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

- 1 Қазақстан Республикасының 2007 жылғы 28 ақпандағы № 234 Заңы, Астана.-2017.-256.
2. Экономика и управление геологоразведочным производством / Под. ред. В.П. Орлова и С.Дж. Даукеева. Москва – Алма-Аты, 1999. 248 с.