

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Белоногов А.Н., студент;
Харченко О.Н., к.э.н., профессор, зав. кафедрой
«Бухгалтерский учет и статистика»

Институт экономики, управления и природопользования Сибирского федерального университета, Красноярск

В статье рассмотрены вопросы учета отдельных видов затрат на разведку и оценку полезных ископаемых с учетом международной практики. Предложены общий алгоритм учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, порядок отражения их в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ВВЕДЕНИЕ

Существенным элементом деятельности добывающих компаний выступает разведка и оценка полезных ископаемых, целью которой является расширение производственных мощностей и промышленных запасов основного продукта организации. Затраты на разведку и оценку полезных ископаемых называют также поисковыми затратами. Часть таких затрат, формирующая стоимость активов организации, обозначается термином поисковые активы.

Основной особенностью деятельности добывающих организаций по разведке и оценке полезных ископаемых является крайне высокая неопределенность наличия будущих экономических выгод от понесенных затрат, которая сохраняется до завершения данной стадии, когда определяется, является ли добыча полезных ископаемых на участке технически осуществимой и коммерчески целесообразной. Следовательно, поисковые активы не соответствуют определениям основных средств и нематериальных активов по условию «способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем» (пп. г п. 4 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» и пп. а п.3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов») [2, 3], а значит, они не могут быть приняты к учету в составе этих активов добывающих организаций. Именно данный факт и вызывает необходимость учета поисковых активов в рамках обособленной группы вложений во внеоборотные активы, стоимость которых полностью сформирована.

Специфические требования учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых в Российской Федерации до 2011 г. не были урегулированы на законодательном уровне, в результате чего каждая компания, занятая поисковой деятельностью, определяла порядок отражения их в бухгалтерской (финансовой) отчетности в индивидуальном порядке (табл. 1). Детальная разработка такого порядка была и остается актуальной проблемой для большинства предприятий добывающих отраслей промышленности до настоящего времени. В таких условиях предприятия, обычно, обращаются к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Однако МСФО также не содержат строгих требований к представлению финансовой информации о поисковой деятельности, а стандарт МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых» является временным до момента принятия Советом по МСФО окончательной позиции по данному вопросу. В американских учетных стандартах US GAAP [8, с.3] выработаны более четкие рекомендации по осуществлению бухгалтерского учета отдельных видов затрат по поисковой деятельности. Несмотря на вполне определенную позицию FASB (органа, формирующего стандарты финансового

учета в США) в отношении вопроса учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, Комиссия по ценным бумагам США (орган, устанавливающий стандарты составления финансовой отчетности для организаций, чьи ценные бумаги обращаются на открытом рынке) разрешает организациям применять альтернативные подходы к их финансовому учету: в частности, метод учета полных затрат против метода учета результативных затрат. Таким образом, порядок учета поисковых затрат – актуальный вопрос как в российской, так и в международной практике. Особую значимость он приобретает в свете реализации положений Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. №208-ФЗ в отношении общественно-значимых компаний, к которым в преобладающем большинстве относятся добывающие организации.

Начиная с отчетности за 2012 г. в РФ данный вопрос регулируется ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Часть ранее существовавших в данной сфере проблем решена, однако у добывающих компаний возникли новые вопросы в отношении учета отдельных видов затрат.

В данной статье оцениваются плюсы и минусы отдельных существующих методов учета поисковых затрат, а также предлагаются способы их реализации на практике в условиях российской нормативно-правовой действительности.

Таблица 1

ПОДХОДЫ К ОТРАЖЕНИЮ ПОИСКОВЫХ ЗАТРАТ В ОТЧЕТНОСТИ ПО РСБУ ДО 2012 г.

Вид поисковых затрат	Показатели, в составе которых указан данный вид затрат в различных добывающих компаниях до 2012 г.
Приобретение лицензий	«Прочие внеоборотные активы» (расходы будущих периодов с периодом списания более 12 месяцев). «Прочие оборотные активы» (расходы будущих периодов с периодом списания менее 12 месяцев). Самостоятельно введенный балансовый показатель «Права пользования недрами»
Бурение скважин	Основные средства
Геологоразведочные работы	«Прочие внеоборотные активы» (расходы будущих периодов с периодом списания более 12 месяцев). «Прочие оборотные активы» (расходы будущих периодов с периодом списания менее 12 месяцев). Самостоятельно введенный показатель отчета о прибылях и убытках «Расходы, связанные с разведкой и оценкой запасов нефти и газа»

Основные вопросы учета поисковых активов

В соответствии с ПБУ 24/2011 на основе критерия, разработанного организацией самостоятельно и закрепленного в учетной политике предприятия для целей бухгалтерского учета, затраты на разведку и оценку полезных ископаемых подразделяются на текущие и капитализируемые. В связи с применением данного нормативно-правового акта можно выделить три группы вопросов.

К первой группе относятся вопросы, связанные с затратами на разведку и оценку, признаваемыми текущими затратами организации (исходя из формулировки стандарта, признаваемыми расходами по обычным видам деятельности):

- как классифицировать поисковые затраты в бухгалтерском учете? Можно ли отражать их на счетах 20, 23, 25, 91 или необходимо ввести новый счет, предварительно согласовав данный вопрос с Министерством финансов РФ (Минфин РФ)?

- включать такие затраты в состав себестоимости продукции на основе экономически обоснованного критерия распределения или признавать их расходами периода?
- как, в случае признания затрат на разведку и оценку расходами периода, отражать списание их на финансовый результат? На отдельный субсчет счета 90 «Продажи» (в этом случае данные расходы в Отчете о финансовом результате должны формировать результат показателя «Прибыль (убыток) от продаж») или на счет 99 «Прибыли и убытки» (соответственно, расходы не будут формировать результат показателя «Прибыль (убыток) от продаж»)?
- по какой строке Отчета о финансовых результатах необходимо отражать данные расходы?

Ко второй группе относятся вопросы, связанные с затратами на разведку и оценку, капитализируемыми организацией:

- многие объекты основных средств, ранее учитывавшиеся на счете 01 «Основные средства», должны быть переведены в состав поисковых активов на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Отсюда возникает возможность манипулирования базой по налогу на имущество, и как следствие высокие налоговые риски в рамках показателя «Материальные поисковые активы». Как следует сформировать учетную политику организации для целей бухгалтерского учета, чтобы в рациональной степени снизить эти риски?
- в соответствии с нормами ПБУ 24/2011 в случае наличия признаков обесценения поисковые активы подлежат обязательной проверке на обесценение. При этом такая проверка должна проводиться в соответствии с нормами стандарта МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», порядок применения которого в отношении объектов учета, отраженных по РСБУ является проблемным вопросом. И если для компаний, составляющих отчетность параллельно по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и по МСФО, эта проблема достаточно легко разрешима, то компании, составляющие отчетность только по РСБУ, или, например, по РСБУ и US GAAP, требования которых в отношении обесценения отличаются от положений МСФО, должны будут приложить определенные усилия, чтобы реализовать данную норму ПБУ 24/2011. Как следует реализовать данное положение стандарта?
- каким образом необходимо осуществлять перевод поисковых активов в состав объектов основных средств, нематериальных и иных активов?
- из каких сумм формируются в бухгалтерском балансе показатели «Материальные поисковые активы» и «Нематериальные поисковые активы»?
- какие пояснения нужно привести по данным показателям в пояснениях к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовом результате?

Третья группа вопросов связана с формированием критериев разделения затрат на текущие и капитализируемые.

В данной статье авторы предлагают рассмотреть, с позиций достижения стратегических целей организации, порядок представления информации о поисковых активах в бухгалтерской отчетности организации и связанный с формированием такого рода информации порядок бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых.

Порядок учета отдельных стадий учета поисковых активов

Критерий капитализации

В международной практике сложилось два метода капитализации поисковых затрат: метод результативных затрат и метод полных затрат. Различие данных методов заключается в различии размера центра ка-

питализации затрат, применяемого в каждом из них. Метод учета результативных затрат предполагает списание на расходы отчетного периода стоимости строительства скважин, которые не привели к обнаружению промышленных запасов нефти и газа. Метод полных затрат предполагает капитализацию всех поисковых затрат организации в рамках пула затрат, объединяющего все расходы компании в одном регионе осуществления поисковой деятельности. Причем под регионом здесь может пониматься и целая страна, и континент. В последующем эти затраты амортизируются, списываясь на расходы организации по мере добычи обнаруженных полезных ископаемых.

В российской практике метод учета полных затрат неприменим в связи с ограничениями, накладываемыми п. 10 и п. 25 ПБУ 24/2011. В первом из указанных пунктов говорится о том, что порядок определения единицы бухгалтерского учета материальных и нематериальных поисковых активов определяется организацией в соответствии с правилами бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов соответственно. Таким образом, такая специфическая единица учета как пул затрат, который традиционно формируется в рамках метода учета полных затрат, будет нарушать данную норму. П. 25 положения накладывает на организацию обязанность списывать стоимость поисковых активов, относящихся к участкам, добыча на которых признана бесперспективной. Следовательно, в учете по РСБУ неявно нормативно утверждено использование метода учета результативных затрат, что, несомненно, принесет российским организациям выгоду в результате снижения величины базы по налогу на имущество, о чем уже говорилось выше.

Отметим также, что ПБУ 24/2011 позволяет изначально не капитализировать затраты по формированию любых материальных поисковых активов. Данный вариант позволяет организациям, занимающимся исключительно добычей полезных ископаемых, ретроспективно практически обнулить показатель «Основные средства» в балансе, составленном в соответствии с российскими правилами учета. Следовательно, сократить суммы задолженности по налогу на имущество до минимальных размеров. Применению данного варианта сопутствуют высокие налоговые риски.

По мнению авторов, капитализироваться должны затраты, связанные с созданием поисковых активов как если бы они изначально учитывались в качестве объектов основных средств и нематериальных активов. К текущим поисковым затратам могут быть отнесены амортизация поисковых активов, кроме случаев, когда она может быть напрямую отнесена на стоимость создаваемых поисковых активов, расходы по содержанию таких активов, накладные расходы, непосредственно не относящиеся к строительству, а также другие аналогичные расходы.

Учет текущих поисковых затрат

В соответствии с п. 4 ПБУ 24/2011 поисковые затраты, классифицированные не в качестве внеоборотных активов, признаются расходами по обычным видам деятельности. Основными вопросами, связанными с учетом текущих затрат, являются способы отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Поскольку организация признает данные расходы в качестве расходов по обычным видам деятельности, и включение стоимости этих расходов в себестоимость до-

бываемой на других участках продукции будет искажать показатель себестоимости, по мнению авторов, данные расходы в течение отчетного периода должны собираться по дебету соответствующего субсчета к счету 23 «Вспомогательное производство». По окончании каждого месяца такие расходы должны списываться в качестве условно-постоянных на себестоимость продаж, то есть на соответствующий субсчет к счету 90 «Продажи». Данный способ выбран авторами, поскольку деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых относится к основной деятельности добывающих организаций. Следовательно, расходы, в случае, если они не способны генерировать будущие экономические выгоды (а именно это теоретически и означает факт признания их текущими расходами организации), должны покрываться за счет доходов от обычных видов деятельности, то есть от добычи на иных участках. Таким образом, данный показатель должен составлять в формировании прибыли (убытка) от продаж.

Отражение расходов в течение отчетного периода по дебету счета 23 «Вспомогательное производство» производится исходя из предположения значимости данного вида деятельности для добывающих организаций и, следовательно, целесообразности его осуществления специализированным подразделением, затраты по которому и будут собираться по указанному счету.

Таким образом, типовые корреспонденции счетов по учету текущих поисковых затрат будут иметь следующий вид:

- Д23 К10,16,70,69,76... – отражены текущие затраты, связанные с осуществлением деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых;
- Д90.7 К23 – по окончании месяца списаны текущие поисковые затраты организации на себестоимость продаж.

В Отчете о финансовом результате целесообразно вести показатель «Текущие затраты на разведку и оценку полезных ископаемых» между показателями «Управленческие расходы» и «Прибыль (убыток) от продаж». Данные расходы необходимо сопоставлять с текущими доходами от добычи, а не отражать в составе прочих расходов. Тем самым на основе Отчета о финансовом результате обеспечивается возможность оценки способности компании и в будущем генерировать доходы, достаточные для покрытия такого уровня текущих поисковых затрат.

Порядок учета незавершенных работ

До момента, когда стоимость поискового актива полностью сформирована, затраты, связанные с приобретением и строительством поисковых активов, учитываются как незавершенные капитальные вложения, а следовательно, отражаются на тех же бухгалтерских счетах и субсчетах, что и вложения в любые другие объекты основных средств и нематериальных активов, в зависимости от их вида (п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н). Т.е. на данной стадии учета поисковых активов не требуется вводить в рабочий план счетов предприятия каких-либо изменений. Учет работ, связанных с формированием стоимости поисковых активов, необходимо вести стандартным образом.

Фактические затраты на изготовление поисковых активов, включаемые в их стоимость, определены в п. 13 ПБУ 24/2011. К ним относятся:

- суммы кредиторской задолженности перед поставщиками, продавцами и подрядчиками;
- вознаграждения посредническим организациям;
- оплата информационных и консультационных услуг;
- таможенные пошлины и сборы;
- невозмещаемые суммы налогов;
- государственные и патентные пошлины;
- вознаграждения работникам, занятым при создании поискового актива;
- иные затраты, связанные с приведением актива в состояние, пригодное для его эксплуатации в запланированных целях.

Помимо перечисленных расходов, в стоимость поисковых активов включаются также расходы по амортизации иных внеоборотных активов, используемых при создании поискового актива. Причем к таким внеоборотным активам относятся также и другие поисковые активы, по которым организация приняла решение о начислении по ним амортизации.

Еще одним видом расходов, включаемых в стоимость поисковых расходов, являются оценочные обязательства. Можно выделить три группы оценочных обязательств, наиболее характерных для данного вида деятельности:

- обязательства организации в отношении компенсации нанесенного объектам окружающей среды вреда;
- обязательства, возникающие в связи с начислением работникам, занятым в создании поисковых активов, задолженности по оплате труда;
- прочие обязательства.

Наиболее характерный пример оценочного обязательства – обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами. Данные обязательства носят долгосрочный характер, а следовательно, их величину необходимо дисконтировать. Дисконтирование помимо повышения качества отчетной информации, приводит также к снижению стоимости будущего основного средства, которым поисковый актив станет после реклассификации, а следовательно, к снижению налогооблагаемой базы организации по налогу на имущество.

Если говорить о прочих оценочных обязательствах, то их будет формировать, например, сумма государственной пошлины, связанной с регистрацией автомобильного транспорта, подпавшего под категорию поисковых активов, но не оплаченной до момента принятия к учету поискового актива.

Бухгалтерские записи по формированию стоимости поисковых активов могут выглядеть следующим образом:

- Д23 К08.9А/10А, 10, 16, 70, 69... – отражены понесенные специальным подразделением в текущем периоде затраты на разведку и оценку полезных ископаемых, в том числе амортизация по ранее созданным поисковым активам, использующимся в процессах разведки и оценки;
- Д08.1, 08.2, 08.3, 08.4, 08.5, 08.8 К23 – включены в состав вложений во внеоборотные активы капитализируемые затраты;
- Д08.1, 08.2, 08.3, 08.4, 08.5, 08.8 К96 – признаны оценочные обязательства, возникшие в связи с сооружением поисковых активов.

Принятие к учету поисковых активов и определение их первоначальной стоимости

В соответствии с п. 9 ПБУ 24/2011 капитализируемые затраты на разведку и оценку полезных ископаемых

(поисковые активы) учитываются на отдельных субсчетах к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». Данная норма требует пересмотра рабочего плана счетов у добывающих организаций с целью разработки дополнительных субсчетов к данному счету, на которых будут учитываться материальные и нематериальные поисковые активы, а также субсчетов для накопления сумм начисленной амортизации по амортизируемым поисковым активам и накопленных сумм обесценения поисковых активов. В данной статье авторы используют следующие субсчета к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

- 08.9 – «Материальные поисковые активы»;
- 08.10 – «Нематериальные поисковые активы»,
- 08.9-А/10-А – «Амортизация по материальным / нематериальным поисковым активам»;
- 08.9-О/10-О – «Обесценение материальных / нематериальных поисковых активов»;
- 08.9Р/10Р – «Реклассификация материальных / нематериальных поисковых активов».

Субсчета реклассификации поисковых активов введены как аналогия со специальным субсчетом к счету 01 «Основные средства», на котором отражаются операции по выбытию объектов основных средств. По субсчетам реклассификации формируется остаточная стоимость поисковых активов на момент их перекалассификации в состав объектов основных средств, нематериальных и иных активов.

Исходя из установленных предпосылок, принятие к учету поисковых активов может отражаться следующим образом:

- Д08.9М К08.1, 08.2, 08.3, 08.4 – приняты к учету материальные поисковые активы;
- Д08.10Н К08.5, 08.8 – приняты к учету нематериальные поисковые активы

В бухгалтерском учете поисковые активы оцениваются по сумме фактических затрат. В случае приобретения или создания актива, его стоимость будет равна собранным по дебету счетов учета вложений во внеоборотные активы затрат. Существенной проблемой в рамках данного вопроса является определение стоимости поисковых активов, не приобретенных или сооруженных организацией самостоятельно, а полученных безвозмездно, по договорам с неденежным исполнением обязательств и в качестве вклада в уставный капитал. В разделе III ПБУ 24/2011, где описан порядок формирования первоначальной стоимости поисковых активов, данные ситуации не раскрыты, а следовательно, необходимо в этом случае руководствоваться п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»: «Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности». Очевидно, что способы определения стоимости объектов основных средств, нематериальных активов, установленные ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» для данных случаев поступления активов в организацию должны быть применены и к поисковым активам организации. Порядок определения первоначальной стоимости поисковых активов в зависимости от способа поступления поисковых активов в организацию представлен в табл. 2. При этом необходимо отметить, что данный порядок следует закрепить в

учетной политике для целей бухгалтерского учета, поскольку законодательно он не определен.

Таблица 2

ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ СПОСОБА ПОСТУПЛЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИЮ

Способ поступления	Способ определения стоимости
Приобретение за плату и создание актива организацией	Фактические затраты на приобретение, создание
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями организации, а также суммы дополнительных расходов, связанных с доведением поискового актива до состояния, необходимого для эксплуатации
Безвозмездно	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы, а также суммы дополнительных расходов, связанных с доведением поискового актива до состояния, необходимого для эксплуатации
По договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами	Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, а также суммы дополнительных расходов, связанных с доведением поискового актива до состояния, необходимого для эксплуатации

Амортизация и обесценение поисковых активов

Поскольку стоимость поисковых активов является полностью сформированной, а сами поисковые активы используются в деятельности, связанной с разведкой и оценкой полезных ископаемых, естественной представляется необходимость начисления амортизации по большинству из них. Ранее такие активы либо амортизировались в составе соответствующих групп объектов основных средств и нематериальных активов, либо в составе расходов будущих периодов списывались на текущие расходы в течение установленных сроков.

В соответствии с п. 17 ПБУ 24/2011 порядок начисления амортизации поисковых активов определяется организацией самостоятельно, т.е. является элементом учетной политики исходя из аналогичных правил, применяемых в организации для учета основных средств и нематериальных активов (п. 16 ПБУ 24/2011). При этом затраты на получение лицензий не подлежат амортизации до момента определения коммерческой целесообразности добычи (п. 18 ПБУ 24/2011). В случае если организация принимает решение начислять амортизацию по поисковым активам, требуется определить: срок полезного использования поисковых активов и метод начисления амортизации. Если амортизации подлежит, например, специальное вспомогательное оборудование, ранее учитывавшееся организацией в составе основных средств, могут без всяких изменений применяться использовавшиеся ранее методы начисления амортизации по данной категории основных средств. В иных случаях организации требуется разработать детальный порядок формирования амортизационных отчислений в учетной политике или ином локальном организационно-распорядительном документе.

В соответствии с п. 19 ПБУ 24/2011 организации должны проводить на каждую отчетную дату тестирование

поисковых активов на предмет обесценения в случае, если присутствуют признаки, свидетельствующие о таком обесценении. Минимальный перечень признаков обесценения, предусмотренный ПБУ 24/2011, включает:

- окончание в течение 12 месяцев после отчетной даты срока, на который организация получила лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, при отсутствии намерений и (или) возможности продления соответствующих прав;
- существенные затраты, необходимые для выполнения работ по дальнейшему поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, не учтены в планах организации;
- принятие решения о прекращении деятельности, связанной с поиском, оценкой месторождений полезных ископаемых и разведкой полезных ископаемых на определенном участке, вследствие того, что поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых на данном участке не привели к обнаружению промышленно значимых полезных ископаемых;
- наличие признаков того, что при продолжении поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых на определенном участке стоимость поисковых активов с учетом накопленных амортизации и обесценения, вероятно, не будет возмещена в полной мере при добыче полезных ископаемых или переходе права пользования участком недр другим лицам.

При наличии одного или нескольких признаков обесценения необходимо провести проверку поисковых активов на обесценение и отразить изменение стоимости актива в порядке, определенном МСФО (стандарт IAS 36 «Обесценение активов»). При отсутствии таких признаков дальнейших действий по проверке активов на обесценение не требуется. Однако организация может расширить перечень признаков, закрепив данный порядок в учетной политике.

Таким образом, при внедрении в практику норм ПБУ 24/2011 авторы рекомендуют использовать алгоритм

учета затрат по разведке и оценке полезных ископаемых, представленный на рис. 1.

Представление информации в отчетности

Для обеспечения пользователей финансовой отчетности уместной и надежной информацией в целях расширения сферы возможных к применению методов анализа финансового положения, финансовых результатов и изменений в финансовом положении организации при формировании отчетности экономического субъекта необходимо раскрыть дополнительную информацию о составе и структуре затрат, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых. Требования по раскрытию такого рода информации сформулированы в п. 27-28 ПБУ 24/2011. В данный перечень входят:

- существенная информация о поисковых активах, а также возникающих в результате выполнения работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках от текущих и инвестиционных операций;
- информация о материальных и нематериальных поисковых активах в соответствии с требованиями, установленным для раскрытия информации соответственно об основных средствах и нематериальных активах организации;
- информация о фактических затратах на создание поисковых активов с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;
- информации об остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетный период обесценения;
- расходы от списания поисковых активов, относящихся к участку недр, на котором добыча полезных ископаемых признана организацией бесперспективной.



Рис. 1. Алгоритм учета поисковых активов

Информация о материальных и нематериальных поисковых активах в соответствии с требованиями, установленными для раскрытия информации соответственно об основных средствах и нематериальных активах организации, по мнению авторов, включает:

- информацию об учетной политике:
 - способах оценки поисковых активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
 - принятых организацией сроках полезного использования поисковых активов;
 - способах определения амортизации, а также установленном коэффициенте при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
 - изменениях сроков полезного использования и способов определения амортизации;
- информацию по отдельным видам поисковых активов:
 - первоначальной стоимости, сумме начисленной амортизации и накопленных убытках от обесценения по основным группам;
 - суммах поступлений, выбытий и иных движений;
 - изменениях стоимости поисковых активов;
 - принятых организацией сроках полезного использования поисковых активов (по основным группам с указанием оставшегося срока полезного использования);
 - оценке объектов, стоимость которых не погашается;
 - наименованиях поисковых активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;
 - наименовании, фактической (первоначальной) или текущей рыночной стоимости, сроке полезного использования и иной информации в отношении поисковых активов, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Организации следует дополнительно раскрыть данные о стоимости затрат по созданию поисковых активов, не принятых к учету. Причем, кроме стоимости незавершенных капитальных вложений, в обязательном порядке следует раскрыть суммы авансов, выданных подрядчикам под капитальное строительство поисковых активов, поскольку они формируют показатели «Материальные поисковые активы» и «Нематериальные поисковые активы» бухгалтерского баланса.

Необходимость включения авансов в данные показатели вызвана требованием осмотрительности. Авансы под капитальное строительство, обычно, носят долгосрочный характер, а следовательно, обладают значительно меньшей ликвидностью по сравнению с прочей дебиторской задолженностью. При реализации такого имущества его ликвидность значительно ниже, чем ликвидность денежной дебиторской задолженности. Методология включения авансов под капитальное строительство в состав внеоборотных активов обоснована в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 г. [5], где в разделе «Раскрытие информации об уплаченных авансах (предварительной оплате)» указано следующее: «В соответствии с ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения). Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные. Исходя из этого в случае выдачи авансов и предварительной оплаты работ, услуг и пр.,

связанных, например, со строительством объектов основных средств, суммы выданных авансов и предварительной оплаты отражаются в бухгалтерском балансе в разделе I «Внеоборотные активы». Однако данный документ объясняет лишь причины, по которым авансы под капитальное строительство следует учитывать во внеоборотных активах, не уточняя, в какую балансовую статью они попадут.

По мнению О.Г. Лапиной [7, с. 644-645]: «Требование о делении задолженности на оборотные и внеоборотные активы относится не к любой дебиторской задолженности, а именно к дебиторской задолженности в неденежной форме... Развитие принципов формирования показателей отчетности раньше или чуть позже приведет нас к отражению этих сумм непосредственно в составе данных о стоимости конкретного вида актива (и основных средств в частности)». Кроме того, в соответствии со сложившейся практикой учета в соответствии со стандартами МСФО и US GAAP в составе показателя «Основные средства» отражаются все капитальные вложения, связанные с приобретением (созданием) объектов основных средств, включая авансы, выданные под капитальное строительство. Таким образом, позиция авторов по данному вопросу, определенная как необходимостью включения вышеуказанных сумм в балансовые показатели «Материальные поисковые активы» и «Нематериальные поисковые активы», является обоснованной.

Таким образом, авторы также предлагают следующую форму пояснений по составу и структуре поисковых активов, представленную в табл. 3.

Таблица 3

ФОРМА ПОЯСНЕНИЙ ПО СОСТАВУ И СТРУКТУРЕ ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ ДЛЯ ПОЯСНЕНИЙ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ФИНАНСОВОМУ РЕЗУЛЬТАТЕ

Вид затрат \ Вид поисковых активов	Виды			Итого
	1	2	...	
Авансы, выданные под капитальное строительство:	-	-	-	-
• на начало периода	-	-	-	-
• начислено в течение периода	-	-	-	-
• на конец периода	-	-	-	-
Незавершенные работы по созданию поисковых активов:	-	-	-	-
• на начало периода	-	-	-	-
• начислено в течение периода	-	-	-	-
• на конец периода	-	-	-	-
Первоначальная стоимость поисковых активов:	-	-	-	-
• на начало периода	-	-	-	-
• поступило	-	-	-	-
• изменение стоимости в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации	-	-	-	-
• изменение в результате переоценки	-	-	-	-
• списано в связи с признанием добычи целесообразной	-	-	-	-
• списано в связи с признанием добычи нецелесообразной	-	-	-	-
• на конец периода	-	-	-	-
Накопленная амортизация:	-	-	-	-
• на начало периода	-	-	-	-
• начислено	-	-	-	-
• изменение в результате переоценки	-	-	-	-

Вид затрат \ Вид поисковых активов	Виды			Итого
	1	2	...	
• списано в связи с признанием добычи целесообразной	-	-	-	-
• списано в связи с признанием добычи нецелесообразной	-	-	-	-
• на конец периода	-	-	-	-
Накопленное обесценение	-	-	-	-
• на начало периода	-	-	-	-
• начислено	-	-	-	-
• списано в связи с признанием добычи целесообразной	-	-	-	-
• списано в связи с признанием добычи нецелесообразной	-	-	-	-
• на конец периода	-	-	-	-
Всего вложений в поисковые активы:	-	-	-	-
• на начало периода	-	-	-	-
• поступило	-	-	-	-
• списано в связи с признанием добычи целесообразной	-	-	-	-
• списано в связи с признанием добычи нецелесообразной	-	-	-	-
• на конец периода	-	-	-	-

Выводы

В заключение целесообразно подчеркнуть основные преимущества применения норм ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»:

1. Применение стандарта приводит к снижению налоговой базы по налогу на имущество, неправильная трактовка норм – к увеличению налоговых рисков.
2. ПБУ 24/2011 во всех существенных аспектах соответствует IFRS 6, в основном лишь уточняя отдельные его требования.
3. Формирование эффективной учетной политики организации в части требований стандарта позволяет избежать:
 - трудозатратных ретроспективных корректировок отчетности по РСБУ.
 - корректировок в отражении затрат по разведке и оценке полезных ископаемых при трансформации отчетности по РСБУ в отчетность по МСФО и в отчетность по US GAAP.

Литература

1. Разведка и оценка запасов полезных ископаемых [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 18 июля 2012 г. №106н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н (ред. от 24 дек. 2010 г.). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету 14/2007 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 дек. 2007 г. №153н (ред. от 24 дек. 2010 г.). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Учет затрат на освоение природных ресурсов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету 24/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 дек. 2011 г. №125н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 г. [Электронный ресурс] : письмо Департамента государ-

ственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности М-ва финансов РФ от 24 янв. 2011 г. №07-02-18/01. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Лапина О.Г. Годовой отчет 2011 г. [Текст] / О.Г. Лапина. – М. : О1 Медиа, 2011. – С. 644-645.
8. Райт Ш. Дж. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях [Текст] / Ш. Дж. Райт, Р.А. Галлан. – М. : Олимп-бизнес, 2007.

Ключевые слова

Разведка полезных ископаемых; оценка полезных ископаемых; материальные поисковые активы; нематериальные поисковые активы; финансовая отчетность организаций добывающих отраслей; добывающие отрасли промышленности; обесценение; капитализация затрат; незавершенное строительство; учетная политика.

Белоногов Андрей Николаевич

Харченко Ольга Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье «Особенности учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых» Харченко О.Н. и Белоногова А.Н. рассмотрены вопросы учета затрат добывающих организаций, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых на месторождениях с недоказанной их величиной. Авторами проанализирована международная практика учета затрат данного вида и соответствующая законодательная база, действующая в настоящее время на территории Российской Федерации. Предложен общий алгоритм учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, отражения их в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Необходимо отметить актуальность данной статьи в связи с изменениями нормативно-правовой базы по учету поисковых затрат в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ). Авторы подробно исследуют вопросы практического применения положений стандарта бухгалтерского учета Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» в разрезе отдельных этапов существования поисковых активов добывающих организаций.

Рекомендации авторов относительно порядка формирования учетных данных согласуются с международной практикой бухгалтерского учета, исследованиями других ученых, ссылки на работы которых приводятся в статье.

Представляется целесообразным практическое внедрение предложенного авторами алгоритма учета поисковых затрат на предприятиях соответствующих отраслей народного хозяйства.

Стиль написания статьи выдержан как научный. Выводы авторов подкреплены логическими доказательствами, обоснованы и проиллюстрированы таблицами и схемами. В статье авторы продемонстрировали результаты самостоятельной аналитической работы и сделали содержательные выводы. Недостатков в оформлении статьи не выявлено.

На основе вышесказанного, полагаю, что научная статья Харченко О.Н. и Белоногова А.Н. «Особенности учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых» может быть рекомендована для опубликования.

Румак Е.Х., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского института внешнеэкономических связей, экономики и права