

2.2. ПОВЫШЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОЙ ЦЕННОСТИ ПОЯСНЕНИЙ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПО РАЗВЕДКЕ И ОЦЕНКЕ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Белогогов А.Н., аспирант кафедры «Бухгалтерский учет и статистика»;

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

Институт экономики, управления и природопользования Сибирского федерального университета, г. Красноярск

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассмотрены вопросы особенностей применения методов экономического анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий, осуществляющих деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых. Описаны основные направления анализа, предложены способы организации отчетной информации, позволяющие повысить аналитическую ценность пояснений к финансовой отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета.

Неотъемлемые существенные риски деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых требуют особого рассмотрения в ходе экономического анализа деятельности экономического субъекта [3]. Могут быть выделены следующие виды рисков, связанных с деятельностью по разведке и оценке полезных ископаемых, способных оказать существенное влияние на оценку финансового состояния предприятия, его финансовых результатов:

- риск необнаружения промышленно значимых запасов полезных ископаемых (результат от 30 до 60% работ по разведке и оценке полезных ископаемых в зависимости от региона и технологических условий добычи, заключается в выявлении бесперспективности добычи на исследуемом участке [8]);
- риск отсутствия технологической возможности по освоению обнаруженных промышленных запасов;
- риск недостаточности финансовых ресурсов;
- риск существенного искажения оценки объема запасов;
- политические, социальные, экологические, экономические и прочие виды рисков.

Все определенные риски требуют от менеджмента организации осуществления предварительной оценки существенности риска и реализации мероприятий по управлению рисками, соответствующих степени и характеру риска. Кроме того, знание о наиболее существенных (на уровне организации в целом) рисках и элементах стратегии организации по управлению данными рисками несет высокую аналитическую ценность для внешних пользователей отчетности [6].

Значительность рисков, связанных с осуществлением организацией деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, таким образом, определяет

необходимость включения в бухгалтерскую отчетность организации дополнительных пояснений для обеспечения формирования у пользователей отчетности достоверной картины финансового положения и финансовых результатов деятельности организации [9], необходимость разработки новых и модификации существующих специальных приемов и методов экономического анализа [3], которые позволят учитывать рисковый характер деятельности по разведке и оценке при анализе деятельности предприятия.

Существенность деятельности по разведке и оценке

Основываясь на принципе рациональности, можно утверждать, что в первую очередь (в рамках проведения анализа предприятий добывающих отраслей) необходимо установить, является ли деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых существенной. Если деятельность несущественна, то необходимости в ее детальном анализе также нет. Определение критерия существенности деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых для организации представляет собой этап обработки финансовых и нефинансовых данных об организации, который должен предшествовать реализации любых иных специальных методов и приемов анализа деятельности по разведке и оценке.

Авторами предлагаются к применению количественный и качественный критерии существенности деятельности по разведке и оценке. В качестве количественного критерия предлагается использовать отношения значений показателей стоимости поисковых активов организации и суммы расходов на разведку и оценку полезных ископаемых к базовым показателям соответствующих форм бухгалтерской отчетности. Базовыми показателями бухгалтерского баланса могут быть актив баланса организации, чистые активы. Базовыми показателями отчета о финансовых результатах могут быть выручка, себестоимость, валовая прибыль, прибыль до налогообложения, чистая прибыль.

Выбор базового показателя в каждом конкретном случае осуществляется, исходя из профессионального суждения лица, осуществляющего процедуру экономического анализа, на основании его понимания того, какие показатели носят наиболее значимый характер для целей проведения анализа отчетности на уровне организации в целом, какие агрегированные показатели в наибольшей степени подвержены рискам деятельности по разведке и оценке. Для каждого из коэффициентов-отношений, выступающих к качеству критериев существенности, может быть выбран различный базовый показатель.

Расчету подлежат следующие коэффициенты.

Коэффициент существенности поисковых активов:

$$K_{\text{ПА}} = \frac{\text{МПА} + \text{НПА}}{\text{БПО}} * 100\% , \quad (1)$$

где $K_{\text{ПА}}$ – коэффициент существенности поисковых активов;

МПА – сумма по строке «Материальные поисковые активы» в бухгалтерском балансе;

НПА – сумма по строке «Нематериальные поисковые активы» в бухгалтерском балансе;

БПО – базовый показатель отчетности.

Коэффициент существенности расходов на разведку и оценку:

$$K_{PиO} = \frac{PиO}{БПО} * 100\% , \quad (2)$$

где $K_{PиO}$ – коэффициент существенности расходов на разведку и оценку;

PиO – сумма расходов на разведку и оценку, осуществленных в текущем периоде;

БПО – базовый показатель отчетности.

В рамках определения степени существенности аналитиком устанавливается количественный критерий существенности, применяемый для категоризации результатов рассчитанных выше коэффициентов стандартные критерии (5% или 10%), а также выраженный в процентах количественный критерий всеобъемлющего характера деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых (например, 50% и более). На основании результатов сравнение фактического значения коэффициентов существенности, характеризующих отношения стоимости поисковых активов и суммы расходов на разведку и оценку к величине соответствующего базового показателя отчетности, с определенными количественными критериями существенности и всеобъемлющего характера утверждается категория существенности деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых для организации как одно из следующих значений: несущественный характер, существенный, но не всеобъемлющий характер, всеобъемлющий характер деятельности.

Качественная оценка рисков разведки и оценки производится путем проведения анализа доступной из внешних и внутренних источников информации об основных характеристиках реализуемых организацией проектов по разведке и оценке полезных ископаемых. На основании данной информации должен быть проведен анализ таких факторов:

- наличие доказанных запасов на исследуемых участках;
- исторические значения коэффициентов результативности затрат по территориям, на которых осуществляются работы по разведке и оценке;
- степень технологической сложности добычи на участках;
- способность организации осуществлять необходимые вложения в деятельность по разведке и оценке даже в случае, если добыча на участках будет признана бесперспективной;
- наличие контроля над иными перспективными месторождениями.

Анализ указанных факторов позволяет определить категорию существенности деятельности по разведке и оценке на качественном уровне, исходя из предложенного ниже описания каждой из категорий.

Несущественный характер. Предполагается наличие доказанных запасов на исследуемых участках, значительные временные сроки обеднения эксплуатируемых месторождений, высокие значения коэффициентов результативности затрат в регионах осуществления работ, отсутствие либо незначительное число проектов со сложной технологической структурой (такой как добыча полезных ископаемых на шельфе).

Существенный характер. Предполагается отсутствие данных о доказанных запасах на исследуемых участках, значительные временные сроки обеднения эксплуатируемых месторождений, низкие исторические значения коэффициентов результативности затрат по регионам проведения работ, значительная доля проектов со сложной технологической структурой.

Всеобъемлющий характер. Только в случаях отсутствия у организации возможности осуществления основной деятельности при условии, что добыча на исследуемых участках будет признана бесперспективной, что характеризуется низкими сроками обеднения эксплуатируемых месторождений, отсутствием контроля над иными перспективными участками, невозможностью осуществления поисково-разведочных работ на новых участках.

Качественная оценка существенности деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, достигнутая в ходе выполнения предшествующих аналитических процедур, а также количественная оценка существенности деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых определяют используемый в дальнейшем подход аналитика к учету рисков по разведке и оценке полезных ископаемых. В данной работе предлагается использовать для выбора подхода к учету рисков матрицу принятия решения, представленную в табл. 1, разработанную на основании метода формирования матриц риска [7]. Исходя из выбранного подхода к учету рисков деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, определяется состав дальнейших аналитических процедур.

Таблица 1

МАТРИЦА ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ О ВЫБОРЕ ПОДХОДА К УЧЕТУ РИСКОВ ПО РАЗВЕДКЕ И ОЦЕНКЕ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ¹

Количественная оценка существенности деятельности	Качественная оценка рисков деятельности		
	Несущественные риски	Существенные риски	Всеобъемлющие риски*
Несущественная	Принятие	Принятие	Избежание
Существенная	Управление / принятие	Управление / избежание	Избежание
Всеобъемлющая	Управление	Избежание / управление	Избежание

Принятие риска подразумевает несущественность рисков деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых для оценки финансового положения и финансовых результатов организации, следовательно, использование данного подхода предполагает отсутствие необходимости в осуществлении дальнейших специфических этапов анализа, формируется вывод о несущественности влияния деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых на финансовые результаты предприятия.

¹ * Риски, которые могут оказать негативное влияние на способность организации продолжать осуществление экономической деятельности в будущем.

Управление и избежание рисков, наоборот, подразумевают существенность рисков разведки и оценки полезных ископаемых, предполагают необходимость выполнения анализа степени влияния рисков разведки и оценки на результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности организации, что может быть реализовано через использование корректировок к показателям бухгалтерской отчетности, позволяющих учесть риски деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых на проведение вертикального и горизонтального анализа отчетности, расчет значений основных финансовых коэффициентов.

Специфические направления экономического анализа

Важной составляющей понимания финансового состояния и финансовых результатов деятельности организации, для которой разведка и оценка носят существенный характер, является анализ стоимости и результатов реализуемой предприятием деятельности в области разведки и оценки полезных ископаемых. Мы выделяем следующие направления экономического анализа такой деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых:

- оценка способности организации поддерживать необходимый объем затрат на разведку и оценку полезных ископаемых;
- коэффициентный анализ эффективности деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых;
- анализ финансовых коэффициентов, характеризующих финансовое состояние и результаты организации за период с учетом корректировок, позволяющих учесть риски деятельности по разведке и оценке.

Оценка способности организации к поддержанию необходимого объема затрат на разведку и оценку полезных ископаемых уже была подробно описана авторами в работе [5] и не будет уточняться в данном материале.

Анализ эффективности осуществления предприятием деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых может быть произведен с использованием специальных коэффициентов. В частности, необходимо отметить такие коэффициенты:

- коэффициент успешности затрат (доля затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, напрямую относящихся к месторождениям, на которых были обнаружены промышленные запасы полезных ископаемых, к общей сумме затрат на разведку и оценку полезных ископаемых);
- коэффициент возмещения запасов (отношение суммы прироста запасов и новых открытий к объему добычи в отчетном периоде);
- доля доказанных запасов в суммарном балансе контролируемых запасов полезных ископаемых;
- срок обеднения (отношение баланса доказанных запасов полезных ископаемых на годовой объем добычи);
- коэффициент отдачи работ по разведке и оценке (отношение дисконтированной чистой стоимости обнаруженных запасов к стоимости реклассифицированных в отчетном периоде поисковых активов).

Финансовое состояние организации определено способом использования предприятия и размещения источников их формирования [10, с. 239]. Анализ финансового состояния производится путем расчета и интерпретации показателей экономической и финансовой рентабельности активов предприятия, оценкой

финансовой устойчивости предприятия, а также ликвидности баланса и общей платежеспособности предприятия как следствия наличествующего уровня финансовой устойчивости предприятия. Высокие риски деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых определяют наличие вероятности возможного списания капитализированной части поисковых затрат в будущем в результате выявления бесперспективности добычи на том или ином участке недр. Готовность пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности принимать на себя риски, обусловленные потенциальной трансляцией, негативный эффект от списания поисковых активов, а также существенность деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых для предприятия определяют подход пользователя к учету рисков, т.е. способу представления их в финансовых расчетах через осуществление корректировок к суммам статей агрегированного баланса, что может оказать существенное влияние на соотношение статей агрегированного баланса, расчетные значения коэффициентов финансового состояния, платежеспособности, ликвидности, деловой активности и рентабельности предприятия, а как следствие, и на интерпретацию результатов анализа финансового состояния предприятия.

Порядок определения суммы необходимых корректировок в зависимости от применяемого подхода к учету рисков представлен наглядным образом на рис. 1.

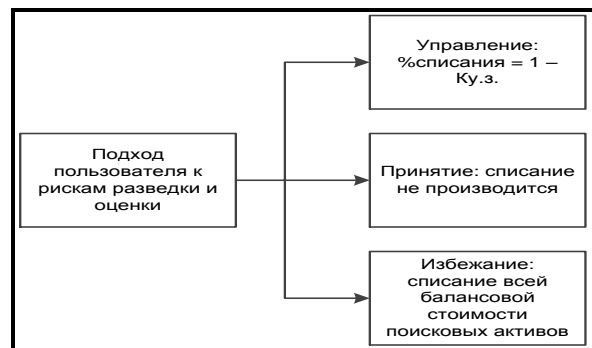


Рис. 1. Методы корректировки балансовой стоимости поисковых активов

Представление информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности

В бухгалтерском балансе информация о стоимости поисковых активах на отчетную дату аккумулирована в составе показателей, представленных по строкам «Нематериальные поисковые активы» и «Материальные поисковые активы». Формирование значений показателей стоимости материальных и нематериальных поисковых активов должно осуществляться путем суммирования стоимости активов, находящихся на разных стадиях жизненного цикла поисковых активов (т.е. в стоимость балансового показателя включается оценка стоимости запасов, приобретенных для создания поисковых активов, и авансы, выданные подрядчикам под сооружение поисковых активов). Данный подход согласуется с позицией Министерства финансов РФ (Минфин РФ), изложенной в Рекомендациях

аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 г.: «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» [1]. Аналогичный подход к включению в стоимость балансовых показателей внеоборотных и запасов, предназначенных для создания внеоборотных активов, был затем представлен в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 г. [2].

Отчет о финансовых результатах организации может включать в себя такие основные показатели результатов деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых за текущий период, как «Расходы на разведку и оценку полезных ископаемых» и «Убытки от обесценения поисковых активов», которые по вновь введенным строкам отчета при существовании данных сумм (п. 27 Положения по бухгалтерскому учету, ПБУ, 24/2011). Показатель «Расходы на разведку и оценку полезных ископаемых» целесообразно представлять по отдельной строке в отчете о финансовых результатах непосредственно перед показателем «Прибыль (убыток) от продаж», что обеспечивает представление расходов на разведку и оценку полезных ископаемых в соответствии с их условно-постоянным характером. «Убытки от обесценения поисковых активов» в свою очередь формируют прибыль до налогообложения, и в отличие от сумм доходов и расходов, возникающих в результате переоценки, убытки от обесценения поисковых активов в любом случае включаются в расчет текущей прибыли компании, что закреплено Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО, IAS) 36, который регулирует порядок обесценения поисковых активов (на основании требований ПБУ 24/2011).

Расходы от списания стоимости поисковых активов в связи с признанием добычи на соответствующих участках недр бесперспективной аналогичны убыткам от обесценения поисковых активов, однако возникновение данного вида расходов происходит только в момент признания добычи на участке недр бесперспективной. Исходя из аналогичного характера от списания стоимости поисковых активов в связи с признанием добычи на соответствующих участках недр бесперспективной и расходов от обесценения поисковых активов, презентация соответствующих сумм в отчетности может быть осуществлена в составе единого показателя «Убытки от обесценения поисковых акти-

вов» с последующим раскрытием его структуры в составе пояснений к отчетности.

Исходя из требований п. 27 ПБУ 24/2011, в отчете о движении денежных средств представление денежной составляющей поисковых затрат необходимо осуществлять путем введения дополнительных строк в форму данного отчета, утвержденную приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. №66н. Деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых носит характер инвестиционной деятельности, следовательно, отток денежных средств, обусловленный выполнением работ по разведке и оценке, носит инвестиционный характер и должен быть отражен в отчете о движении денежных средств как денежный поток от инвестиционной деятельности.

В соответствии с ПБУ 23/2011 к потокам денежных средств от инвестиционной деятельности относятся только денежные потоки от операций, производимых в связи с созданием, приобретением или выбытием внеоборотных активов. На основании п. 9 ПБУ 23/2011 к денежным потокам от текущих операций относятся только денежные потоки от операций, определенных обычными видами деятельности компании.

Поскольку расходы на разведку и оценку полезных ископаемых не капитализируются, по ПБУ 24/2011 расходы по разведке и оценке определяются как расходы по обычным видам деятельности, сумма денежных потоков подлежит классификации в составе платежей по текущей деятельности по вновь введенной строке «Платежи в связи с осуществлением расходов на разведку и оценку полезных ископаемых» (а при несущественности суммы по строке «Прочие платежи»). Денежные потоки, осуществленные в связи с созданием поисковых активов, представляются как платежи по инвестиционной деятельности по вновь введенной строке «Платежи в связи с приобретением, созданием и подготовкой к использованию поисковых активов» (а при несущественности – в составе показателя «Платежи в связи с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией и подготовкой к использованию внеоборотных активов»). Исходя из вышесказанного, для повышения качества отчетной информации можно внести предложение об усовершенствовании норм ПБУ 24/2011 таким образом, чтобы отражении всех поисковых затрат организации осуществлялось в составе инвестиционной деятельности.

Процесс формирования отчетности организации включает в себя также и формирование пояснений, минимальное содержание которых определено в пп. 27-28 ПБУ 24/2011:

- информацию об изменении стоимости поисковых активов за отчетный период;
- информацию о поисковых активах исходя их установленных требований по представлению информации об основных средствах и нематериальных активах организации;
- прочая существенная информация о результатах деятельности по разведке и оценке.

Информация о поисковых активах, исходя из установленных требований по представлению информации об основных средствах и нематериальных активах, исходя из требований ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007, включает:

- основные положения учетной политики;

- принятые сроки полезного использования поисковых активов по видам;
- балансовая стоимость поисковых активов, не подлежащих амортизации;
- первоначальная стоимость полностью самортизированных поисковых активов, не списанных с бухгалтерского учета и используемых в экономической деятельности;
- прочая существенная информация.

Элементы учетной политики организации в отношении учета деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых раскрываются в финансовой отчетности в объеме, достаточном для формирования у пользователей отчетности понимания процедур и методов учета, которые могут существенно повлиять на оценку финансового состояния и финансовых результатов деятельности организации. Например, декларация пояснений критерия капитализации поисковых затрат путем указания на применение метода результативных затрат не может считаться достаточной без включения подробного описания основных положений данного метода и специфики его реализации организацией, поскольку «метод результативных затрат» не является нормативно определенным понятием. Наиболее важными элементами учетной политики по поисковым затратам, подлежащим представлению в финансовой отчетности, являются:

- вид стоимости, используемой для представления поисковых активов на отчетную дату – первоначальная или переоцененная;
- порядок и используемые способы начисления амортизации;
- способ оценки стоимости активов, полученных в ходе осуществления сделок с расчетами, осуществляемыми неденежными средствами;
- порядок проведения тестирования поисковых активов на обесценение, используемый перечень признаков обесценения поисковых активов;
- метод учета поисковых активов, включая информацию об используемом критерии капитализации;
- прочая существенная информация.

Сроки полезного использования поисковых активов, балансовая стоимость неамортизируемых поисковых активов, информация об эксплуатируемых поисковых активах, стоимость которых полностью погашена, может быть представлена в пояснениях в текстовой форме, включающей в себя, где уместно, поясняющие таблицы.

В составе прочей существенной информации, в частности, должна быть представлена информация о рисках деятельности по разведке и оценке. Раскрытие рисков разведки и оценки не предусмотрено напрямую требованиями нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету, однако в письме Минфина РФ «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» от 14 сентября 2012 г. №ПЗ-9/12 акцентировано внимание на необходимости представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности основных рисков, сопутствующих деятельности организации, которые способны оказать существенное влияние на представление о финансовом положении организации, ее финансовых результатах, изменениях в финансовом положении, в соответствии с нормами ПБУ 4/99. Следовательно, в случае установления существенного характера деятельности по разведке и оценке полез-

ных ископаемых для организации в целом соответствующие риски должны быть представлены в составе пояснений к финансовой отчетности.

Представление в составе пояснений к финансовой отчетности информации о рисках прежде всего реализуется через текстовые пояснения, содержащие описание высокой степени неопределенности, связанной с осуществлением разведки и оценки полезных ископаемых, а также увязку описанных рисков с суммами балансовых показателей стоимости поисковых активов. В пояснении необходимо также указать ожидаемые сроки завершения работ по разведке и оценке по основным группам исследуемых участков, а также ожидаемые сроки ввода участков в эксплуатацию в случае, если добыча на них будет признана перспективной.

Однако представленные в текстовой форме пояснения не способны снабдить пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности информацией, достаточной для оценки последствий реализации рисков разведки и оценки в количественном выражении. Представление в отчетности баланса поисковых активов позволяет провести анализ лишь исторических результатов, эффективности деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, в то время как категория риска прежде всего раскрывается в рамках перспективного, а не ретроспективного экономического анализа. Тем самым определяется необходимость раскрытия информации, позволяющей осуществить квантификацию рисков в ходе выполнения аналитических процедур. Удовлетворение данной потребности может быть осуществлено путем формирования табличного пояснения по рискам разведки и оценки полезных ископаемых по образцу, представленному в табл. 2.

Сформированные по данной форме пояснения позволяют пользователям отчетности получить данные:

- об успешности работ по разведке и оценке полезных ископаемых в исторической перспективе (на основании отношения численности участков недр, на которых добыча была признана бесперспективной, к численности всех участков);
- оценки суммы расходов, необходимых для завершения текущих работ по разведке и оценке полезных ископаемых;
- инкрементных расходов, которые могут возникнуть в случае выявления бесперспективности добычи на участках недр.

Таблица 2

ФОРМА ПОЯСНЕНИЙ К РИСКАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО РАЗВЕДКЕ И ОЦЕНКЕ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Показатель	Регион 1	Регион 2	...	Итого
Баланс участков недр, в отношении которых осуществляются работы по разведке и оценке полезных ископаемых				
Участки недр, по которым не было получено заключение об экономической (не) целесообразности и технической (не) осуществимости добычи	-	-	-	-
На начало периода				
Участки, на которых начаты ра-	-	-	-	-

Показатель	Регион 1	Регион 2	...	Итого
боты по разведке и оценке полезных ископаемых				
Добыча на участке недр призна- на экономически целесообраз- ной и технически осуществимой	-	-	-	-
Добыча на участке недр призна- на экономически нецелесооб- разной и / или технически не- осуществимой	-	-	-	-
На конец периода				
Планируемые денежные выплаты на завершение те- кущих работ				
Бюджет расходов на завершение работ по разведке и оценке по- лезных ископаемых	-	-	-	-
Остаток задолженности по дол- госрочным кредитам и займам, использованным на выполнение работ по разведке и оценке по- лезных ископаемых	-	-	-	-
Обязательства, возникающие в случае признания до- бычи на участках недр бесперспективной				
Обязательства по восстано- влению окружающей среды, кото- рые могут быть реклассифици- рованы из долгосрочных в крат- косрочные	-	-	-	-
Штрафные санкции от подря- дных организаций в связи с пре- кращением работ	-	-	-	-
Прочие платежи, обязательные к выплате в случае признания до- бычи бесперспективной	-	-	-	-

Еще одним важным источником информации об успешности деятельности организации по разведке и оценке является баланс контролируемых запасов полезных ископаемых организации. Оценка показателей структуры и динамики баланса запасов в течение анализируемого периода через сопоставления значений показателя увеличения объемов контролируемых за- пасов как результата осуществления деятельности по разведке и оценке с объемами добычи полезных иско- паемых за период позволяет оценить способность ор- ганизации продолжать текущую деятельность в буду- щем (путем расчета и анализа коэффициента возме- щения запасов и т.д.) Высокая волатильность цен на сырьевые товары в среднесрочной перспективе обу- славливает ненадежность финансовых метрик как спо- соба представления в отчетности баланса запасов, по- этому предпочтительным является использование не- финансовых метрик (например, измерение углеводородных запасов в условных тоннах топлива).

Приведенный в работе перечень пояснений к бухгал- терской (финансовой) отчетности является обширным, реализация его в составе отчетности в полном объ- еме – трудозатратным и дорогостоящим процессом. В данном случае требование рациональности ведения бухгалтерского учета может быть реализовано путем определения необходимого объема раскрытия инфор- мации, исходя из уровня существенности деятельности по разведке и оценке. Т.е. отдельные пояснения могут быть исключены из бухгалтерской отчетности без су- щественного снижения качества отчетной информации для ее пользователей, что обусловлено дифференци-

ацией уровня существенности деятельности по раз- ведке и оценке.

Следовательно, исходя из установленной для ор- ганизации категории существенности деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, может быть сформирован полный, сокращенный либо минималь- ный перечень пояснений. Наглядным образом реали- зация данного подхода к определению объема поясне- ний к финансовой отчетности представлена в табл. 3.

Таблица 3

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕМА ПОЯСНЕНИЙ К ПОКАЗАТЕЛЯМ ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ В ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ²

№	Пояснение	Характер деятельности по разведке и оценке		
		несуще- ствен- ный	суще- ствен- ный	всеобъ- емлю- щий
1	Учетная политика	+	+	+
2	Изменения в стоимости поисковых активов	+	+	+
3	Раскрытие рисков дея- тельности по разведке и оценке	-	+ / -	+
4	Согласованные для со- вершения в будущих периодах поисковые за- траты, вытекающие из заключенных договоров	-	+ / -	+
5	Баланс запасов полез- ных ископаемых	-	+	+
6	Структура поисковых активов по функции	-	-	+ / -
7	Пояснение причин воз- никновения убытков от обесценения	-	+ / - **	+
8	Стоимость неамортизи- руемых поисковых акти- вов	+	+	+
9	Информация об эксплу- атируемых поисковых активах с полностью погашенной стоимостью	+	+	+

Состав пояснений для каждой их категорий суще- ственности установлен следующим образом:

- если деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых несущественна для организации, в рекомен- дуемый перечень пояснений включены только те пояс- нения, которые обязательны к включению в отчетность в соответствии с требованиями ПБУ 24/2011;
- если деятельность носит существенный, но не все- объемлющий характер, в состав списка пояснений также включаются пояснения, призванные повысить объем доступной для анализа информации о деятель- ности организации по разведке и оценке, но не требу- ющие от организации существенных трудовых затрат для их формирования;

² Раскрытие информации об учетной политике организации является обязательным в соответствии с пп. 28-29 ПБУ 24/2011.

** Пояснение является обязательным в случае, если сумма убытков от обесценения является существенной статьей отче- та о финансовых результатах, а также во всех случаях, когда в течение отчетного периода организация списывает поисковые активы в результате признания бесперспективности добычи на участке недр.

- если деятельность по разведке и оценке носит всеобъемлющий характер, организация может обеспечить пользователей всей необходимой и достаточной для проведения анализа информацией исключительно путем представления всех приведенных в перечне пояснений.

Деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых может оказывать существенное влияние на текущие и будущие финансовые потоки организации, способность организации продолжать осуществление и расширять основную деятельность. Поэтому при проведении анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий добывающих отраслей промышленности необходимо учитывать следующие аспекты.

1. Иницилирующим этапом исследования деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых выступает оценка существенности, которая позволяет определить подход к учету рисков разведки и оценки.
2. Наличие специальных методов и способов анализа деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых является средством стандартизации аналитического процесса, позволяющим реализовать цели анализа в наиболее эффективной манере.
3. Недостаточность для целей проведения анализа законодательно установленного на дату написания материала объема обязательных раскрытий к бухгалтерской (финансовой) отчетности обуславливает необходимость модернизации требований соответствующих нормативно-правовых актов.

Литература

1. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 г. [Электронный ресурс] : письмо Департамента государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности М-ва финансов РФ от 24 янв. 2011 г. №07-02-18/01. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2013 г. [Электронный ресурс] : письмо Департамента государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности М-ва финансов РФ от 29 янв. 2014 г. №07-04-18/01. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Белоногов А.Н. Особенности учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых [Текст] / А.Н. Белоногов, О.Н. Харченко // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – №4. – С. 42-48.
4. Белоногов А.Н. Развитие концепции учета поисковых активов [Текст] / А.Н. Белоногов // Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее : тезисы докладов междунар. науч. конф. II Соколовские чтения. – СПб. : С.-Петербург. гос. ун-т, издат. центр экон. ф-та, 2013. – С. 328-330.
5. Белоногов А.Н. Экономический анализ деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых [Электронный ресурс] / А.Н. Белоногов // Мат-лы Междунар. молодежного науч. форума «ЛОМОНОСОВ-2014». – М. : МАКС Пресс, 2014. – 1 электрон. опт. диск (DVD-ROM); 12 см. – Adobe Acrobat Reader.
6. Киселева И.А. Принятие решений в условиях риска: психологические аспекты [Текст] / И.А. Киселева, Н.Е. Симонович // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2014. – №18. – С. 23-29.

7. Мадера А.Г. Риски и шансы: неопределенность, прогнозирование и оценка [Текст] / А.Г. Мадера. – М. : КРАСАНД / УРСС, 2014. – 448 с.
8. Перспективы развития нефтяной геологоразведки в России. Взгляд за горизонт 2025 года [Электронный ресурс] / Ernst&Young. – 2011. – 10 с. Режим доступа: <http://performance.ey.com/wp-content/uploads/downloads/2012/10/Oil-explo-ration-in-Russia-beyond-2025.pdf>.
9. Соколов Я.В. Риск как предмет бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов. Режим доступа: <http://www.buh.ru>.
10. Шеремет Д.А. Теория экономического анализа [Текст] / Д.А. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2005.

Ключевые слова

Разведка полезных ископаемых; оценка полезных ископаемых; материальные поисковые активы; нематериальные поисковые активы; финансовая отчетность организаций добывающих отраслей; добывающие отрасли промышленности; экономический анализ деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых; оценка существенности; Российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ); учет рисков.

Белоногов Андрей Николаевич

Харченко Ольга Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена возрастающим интересом научного и профессионального сообщества к вопросам особенностей бухгалтерского учета и экономического анализа деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, что становится особенно актуальным в свете реализации российскими добывающими предприятиями крупных инвестиционных вложений, связанных с освоением ресурсов арктического шельфа. В условиях отсутствия окончательного решения о порядке представления поисковых активов в международных стандартах финансовой отчетности, а также в свете недавних изменений в области российского бухгалтерского законодательства, регулирующего учет поисковых активов, инвестиционное сообщество особенно сильно нуждается в повышении аналитической ценности отчетной информации добывающих организаций.

Научная новизна и практическая значимость. В статье Харченко О.Н. и Белоногова А.Н. рассмотрены вопросы экономического анализа затрат добывающих организаций, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых, а также порядок формирования пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые играют наиболее значимую роль в реализации процедур экономического анализа разведки и оценки полезных ископаемых. Авторами представлен порядок определения существенности деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых для организации в целом, предложены различные методы учета рисков деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых при проведении экономического анализа последних, а также выделены основные направления анализа деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых.

На основании предложенной методики экономического анализа деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых авторами были предложены типовые формы пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющие повысить аналитическую ценность отчетной информации для внешних пользователей, принимающих экономические решения на основании отчетности.

Ферова И.С., д.э.н., профессор, зав. кафедрой финансов, ФГАОУ ВПО «Сибирский федеральный университет».