

ПОПОВ Алексей Юрьевич

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита

Уральский государственный экономический университет

620144, РФ, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли 62/45

Контактный телефон: (343) 257-91-62

e-mail: prepopov@yandex.ru



Особенности бухгалтерского учета поисковых активов

Ключевые слова: учет расходов на освоение природных ресурсов; поисковые активы; поисковые затраты; себестоимость актива; амортизация поисковых активов; обесценение поисковых активов; прекращение признания активов.

С принятием ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» в практику бухгалтерского учета были введены новые учетные дефиниции, что обусловило необходимость дополнить учетную политику для организаций – пользователей недр. В статье рассмотрены особенности бухгалтерского учета поисковых активов на основе действующих нормативных документов, международных стандартов и исследовательского опыта. Предложены варианты отражения в учете амортизации поисковых активов и их обесценения.

Добывающая отрасль, будучи одной из наиболее прибыльных отраслей отечественной экономики, включает в себя хозяйствующие субъекты, которые постоянно осуществляют поиск и разведку новых месторождений полезных ископаемых. Особенности бухгалтерского учета организаций отрасли во многом определяются спецификой технологического процесса поиска, разведки, оценки месторождений и непосредственно добычи, однако правила и принципы бухгалтерского учета организаций – пользователей недр до 2012 г. регулировались лишь общепринятыми для всех отраслей стандартами, а особенности прописывались лишь подзаконными актами [1–6]. Тем не менее процесс реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами, начиная с бухгалтерской отчетности 2012 г., обусловил применение специализированного стандарта ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», что, в свою очередь, вызвало множество вопросов в связи с новыми понятиями, закрепленными в ПБУ, новыми принципами классификации объектов учета, методами формирования информации в учете и отчетности. В связи с этим на современном этапе ощущается необходимость выработки единых методологических подходов к применению указанного ПБУ, снятия спорных вопросов и регламентации отражения операций, связанных с освоением природных ресурсов, в рамках Плана счетов. Указанные предпосылки обуславливают актуальность темы данной статьи и определяют ее цель как теоретическо-методологическое обоснование методики применения ПБУ 24/01 современными хозяйствующими субъектами – пользователями недр.

Названный бухгалтерский стандарт подлежит применению хозяйствующими субъектами, осуществляющими поиск, разведку и оценку месторождений полезных ископаемых на определенном участке недр. На осуществление соответствующих действий пользователи недр получают в установленном законодательством порядке лицензию.

Главный объект бухгалтерского учета, прописанный ПБУ 24/2011, – поисковые затраты, под которыми понимаются затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых [7]. В учетной политике хозяйствующего субъекта должна быть закреплена методика распределения поисковых затрат,

признаваемых внеоборотными (поисковыми) активами и расходами по обычным видам деятельности.

Требование разделения затрат заимствовано из мировой практики учета расходов на освоение природных ресурсов, в частности международного стандарта (IFRS 6) «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» и текста FAS 19 «Бухгалтерский учет и отчетность в нефтегазодобывающих компаниях».

С учетом международного опыта распределение поисковых затрат на капитализированные, формирующие стоимость внеоборотного актива и расходы текущего периода осуществляется в зависимости от применяемых методов учета, среди которых выделяются: метод учета полных затрат; метод благополучных (успешных) усилий; метод участков, приносящих доход; метод ассигнований [8].

Метод учета полных затрат предполагает капитализацию всех затрат, осуществленных в процессе поиска, разведки и оценки запасов полезных ископаемых независимо от результата, поскольку неосуществление поиска не приведет к нахождению рентабельного месторождения/участка, а для нахождения окупаемого участка необходимо оценить и разведать все участки.

Метод благополучных (успешных) усилий предлагает капитализировать только «результативную» часть затрат, позволивших получить промышленные месторождения (скважины), на которых обоснована коммерческая целесообразность добычи.

Применение *метода участков, приносящих доход*, основано на жестком распределении затрат между отдельными участками проведения геологоразведочных работ. Соответственно, капитализации подлежат только затраты по участкам, на которых обнаружены экономически эффективные запасы.

Метод ассигнований имеет ряд аналогичных методу благополучных усилий признаков, однако отличие заключается в начислении амортизации сформированного поискового актива.

В ходе анализа ПБУ 24/2011 была выявлена его ориентация на применение метода благополучных усилий и метода ассигнований, однако российским пользователям недр необходимо самостоятельно установить виды поисковых затрат, формирующих стоимость поисковых активов и виды затрат, признаваемых расходами по обычным видам деятельности. IFRS 6, в отличие от ПБУ 24, не вводит определение термина «поисковый актив», а вводит его трактовку как «актива, связанного с оценкой и разведкой» [9].

И в отечественном, и в международном стандарте приводится классификация поисковых активов на материальные и нематериальные в зависимости от их характера. К материальным, в частности, отнесены буровые установки, насосные агрегаты, системы трубопроводов, транспортные средства и др. [7].

Нематериальными поисковыми активами, в частности, считаются: права на выполнение работ по поиску и оценке месторождений и разведке полезных ископаемых; результаты топографических, геологических и геофизических исследований; информация о результатах разведочного бурения; результаты отбора образцов и иная геологическая информация о недрах (информация аэрофотосъемки, геохимической съемки, магниторазведки и др.); обоснование окупаемости добычи (ее коммерческой целесообразности) [7].

Поскольку единицей учета основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 и нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/07 является инвентарный объект, отечественные пользователи недр должны сформировать в учете соответствующие инвентарные объекты материальных и нематериальных поисковых активов по правилам, аналогичным вышеуказанным бухгалтерским стандартам.

Ряд авторов, в частности М. Ю. Медведев [10], выступают противниками выделения в качестве самостоятельного объекта нематериальных поисковых активов, трактуя лицензию на право поиска месторождения как расходы будущих периодов. Исследователь,

несмотря на внесение изменений в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (приказ Минфина 34н от 29 июля 2013 г.), закрепившее норму о признании затрат, произведенных организацией в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам в составе активов, учитываемых по действующим правилам бухгалтерского учета, апеллирует к экономической сущности осуществленных затрат, которые могут не принести экономические выгоды. Однако в рамках финансового учета, регламентированного, в частности, федеральными стандартами, следует ориентироваться на действующие редакции нормативно-правовых актов, прописывающих правила признания соответствующих объектов учета.

В основу оценки поисковых активов в ПБУ 24/2011 и IFRS 6 положена оценка по себестоимости (по сумме фактических затрат). Перечень затрат, включаемых в фактическую себестоимость поискового актива, приведен ниже (см. таблицу).

Затраты, включаемые в фактическую себестоимость поискового актива

ПБУ 24/2011	IFRS 6
<ul style="list-style-type: none"> • Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); • суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда и иным договорам; • вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен поисковый актив; • суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; • таможенные пошлины и таможенные сборы; • невозмещаемые суммы налогов, государственных и патентные пошлины; • амортизация иных внеоборотных активов (включая поисковые активы), использованных непосредственно при создании поискового актива; • вознаграждения работникам, непосредственно занятым при создании поискового актива; • обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие при выполнении работ по поиску, оценке месторождений и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами; • иные затраты, непосредственно связанные с приобретением (созданием) поискового актива, обеспечением условий для его использования в запланированных целях [7] 	<ul style="list-style-type: none"> • Затраты на приобретение прав на производство разведочных работ; • затраты на топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования; • затраты на поисково-разведочное бурение; • затраты на прокладку канав; • затраты по отбору проб и образцов; • затраты на деятельность, относящуюся к оценке технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых [9]

В основу перечня затрат, прописанного отечественным стандартом, положена классификация последних по видам (структурным составляющим), а в основу перечня, приведенного международным стандартом, положена классификация по видам осуществляемых работ. Оба перечня не являются закрытыми и исчерпывающими, на что даны указания в соответствующих подпунктах. Формирование фактической себестоимости поискового актива по ПБУ 24/11 базируется на стандартных подходах, примененных в ПБУ 6/01, ПБУ 14/07 и др., но отличием служит включение в себестоимость

оценочных обязательств в отношении охраны окружающей среды и рекультивации земель, особенностью которых является неопределенность величины или срока исполнения. Указанная норма полностью соответствует п. 11 IFRS 6.

В ПБУ 24/11 прописаны лишь некоторые правила отражения в учете поисковых активов, поэтому остановимся на их анализе подробнее, адаптируя указанные правила к Плану счетов бухгалтерского учета. Пункт 9 ПБУ 24/2011 гласит, что «материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету учета вложений во внеоборотные активы». При этом организациям – пользователям недр целесообразно ввести в рабочий план счетов три субсчета к счету 08: 08-9 «Осуществление поисковых затрат»; 08-10 «Материальные поисковые активы» и 08-10 «Нематериальные поисковые активы». При этом поисковые затраты отражаются так: Дебет 08-9 Кредит 10, 70, 69, 60 и др.

Включение в себестоимость поисковых активов оценочных обязательств производится следующим образом: Дебет 08-9 Кредит 96.

По завершении процесса приобретения (создания) поискового актива, когда пользователь недр сформировал инвентарный объект, выполняется бухгалтерская запись Дебет 08-10, 08-11 Кредит 08-9 на сумму фактических затрат, связанных с приобретением, созданием.

Особого внимания заслуживают вопросы последующей оценки поисковых активов, поскольку они являются весьма дискуссионными. Согласно п. 12 IFRS 6 организация закрепляет в учетной политике модель учета либо по фактическим затратам, либо по переоцененной стоимости. При этом дается прямая отсылка к IAS 16 «Основные средства» и IAS 38 «Нематериальные активы». По правилам российского бухгалтерского учета в момент признания актива его оценка осуществляется по фактическим затратам; с месяца, следующего за месяцем принятия к учету, по материальным поисковым активам начисляется амортизация по правилам ПБУ 6/01, а по нематериальным поисковым активам начисляется амортизация по правилам ПБУ 14/2007. Соответствующие ПБУ приводят четыре (по НМПА – три) метода начисления амортизации, наиболее распространенным из которых признан линейный метод исходя из срока полезного использования. При этом срок полезного использования устанавливается также по правилам ПБУ 6/01 и 14/2007, но следует учесть важный момент: признание актива поисковым осуществляется до момента обоснования коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых либо до признания добычи бесперспективной на данном участке недр. Иначе говоря, ожидаемым сроком использования поискового актива будет считаться период, в течение которого организация ведет работы по поиску и оценке месторождений на соответствующем участке недр. Организация может установить данный срок, исходя из срока действия лицензии на право поиска месторождений. При этом в п. 18 ПБУ 24/2011 подчеркивается, что затраты на получение лицензии, дающей помимо поиска, оценки и разведки, право на добычу полезных ископаемых амортизации не подлежат [7]. Также отметим, что по аналогии с нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования может не начисляться амортизация по нематериальным поисковым активам.

Вопрос об отражении амортизации поисковых активов бухгалтерскими проводками в финансовом учете на сегодняшний день в законодательстве не прописан. Ряд авторов (Е. Ю. Диркова [11], И. В. Овчинникова и др. [12]) предлагают отражать начисленную амортизацию с использованием отдельных субсчетов к счетам 02 и 05 и относить ее в дебет счета 23. Поскольку поисковый актив используется не в процессе производства продукции, а в процессе поиска и оценки месторождений, указанные расходы авторы предлагают списывать в качестве расходов по обычным видам деятельности в дебет счета 99, однако указанная позиция подлежит определенной критике. Процесс поиска и оценки месторождений может привести либо к положительному результату

(обоснованию экономической окупаемости добычи), либо к признанию добычи бесперспективной, а для получения окончательного результата организация только создаст новые поисковые активы: просека прорубается к месту предполагаемой разведочной скважины (новый поисковый актив), разведочная скважина используется для получения результатов разведочного бурения (новый поисковый актив) и т. д. Следовательно, амортизация объектов, используемых при создании новых поисковых активов является частью фактических затрат, связанных с их приобретением (созданием) и подлежит отражению записью: Дебет 08-9 Кредит 02, 05. Данное утверждение подкрепляется нормой п. 17 ПБУ 24/2011. Кроме того, следует обратить внимание на то, что Планом счетов бухгалтерского учета использование счетов 02 и 05 для начисления амортизации поисковых активов не предусмотрено. Поэтому, по нашему мнению, можно рассмотреть вариант начисления амортизации без использования счетов 02 и 05 путем непосредственного кредитования счетов 08-10 и 08-11. При указанном варианте поисковый актив будет учтен по остаточной стоимости, используемой для отражения в бухгалтерском балансе. Данный тезис созвучен мнению М. Ю. Медведева, который предлагает погашать стоимость поисковых активов аналогично списанию расходов будущих периодов [10].

Таким образом, при отсутствии нормативного обоснования методики отражения амортизации поисковых активов в бухгалтерском учете хозяйствующему субъекту необходимо закрепить разработанный порядок в учетной политике.

В пункте 19 ПБУ 24/2011 обозначено, что на каждую отчетную дату организация должна анализировать возможность обесценения поисковых активов, что подтверждается наличием прописанных в данном пункте четырех признаков [13]. При наличии этих признаков балансовая стоимость поисковых активов подлежит корректировке путем отражения обесценения в порядке, предусмотренном IAS 36 «Обесценение активов». В отличие от ПБУ 24/2011 IAS 36 прописывает десять признаков обесценения. Независимо от количества признаков обесценения принципиальным тезисом является необходимость признания убытка от обесценения при условии, что возмещаемая стоимость актива окажется меньше балансовой стоимости. Соответственно, разница между возмещаемой и балансовой стоимостью является убытком, подлежащим отражению в отчете о финансовых результатах [14].

В настоящей статье не рассматриваются методы оценки возмещаемой стоимости поисковых активов, но сделан акцент на отражении обесценения в бухгалтерском учете по Плану счетов. В соответствии с ПБУ 10/99 суммы уценки активов признаются прочими расходами организации, а значит, подлежат отражению по дебету счета 91-2. Выбор же корреспондирующего счета является дискуссионным. При этом могут быть использованы следующие подходы.

Первый подход – отражение обесценения поисковых активов аналогично уценке основных средств или нематериальных активов в соответствии с ПБУ 6/01 и 14/2007: Дебет 91-2 Кредит 08-10, 08-11 на сумму уценки фактической (первоначальной) стоимости; Дебет 02, 05 Кредит 91-1 на сумму уценки амортизации (в случае ее начисления и отражения с использованием счетов 02 и 05). В пользу этого подхода склоняется ряд авторов (в частности, М. Ю. Медведев) в целях обеспечения единообразия учета.

Второй подход подразумевает отражение обесценения путем единовременного «доначисления» амортизации на сумму обесценения, поскольку остаточная стоимость формируется как разница между фактической (первоначальной) себестоимостью и суммой начисленной амортизации. Бухгалтерская запись будет иметь вид: Дебет 91-2 Кредит 02, 05. Если начисление амортизации производится без использования счетов 02, 05, то хозяйственная операция записывается так: Дебет 91-2 Кредит 08-10, 08-11. Указанный подход может быть подкреплен п. 63 IAS 36, согласно которому амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах, чтобы

распределить пересмотренную балансовую стоимость актива, за вычетом его остаточной стоимости (при возникновении таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы [15].

Третий подход, разработанный коллективом АКГ «Развитие бизнес-систем», подготовившим обзор по заказу АКФ «ЦБА» под названием «Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US-GAAP и IAS», предлагает отражать обесценение с использованием дополнительно вводимого в План счетов контрастного счета 06 «Обесценение поисковых активов»: Дебет 91-2 Кредит 06 [15]. В пользу данного подхода говорят имеющиеся в отечественной практике аналогии использования оценочных резервов под снижение стоимости материальных ценностей, учитываемые на счете 14, и под обесценение финансовых вложений, учитываемые на счете 59.

Хозяйствующий субъект может разработать свой подход и закрепить его в учетной политике, но, по нашему мнению, наиболее «удачным» является третий подход, поскольку его использование позволяет оперативно получить информацию об исторической стоимости объекта, сумме начисленной без корректировок амортизации и величине убытка от обесценения поискового актива.

Согласно п. 21 ПБУ 24/2011 поисковый актив числится в учете как таковой до момента подтверждения коммерческой целесообразности добычи на определенном участке недр или при признании добычи на нем бесперспективной [7]. Соответственно, при подтверждении коммерческой целесообразности добычи организация осуществляет проверку поисковых активов на обесценение, отражает его (при наличии соответствующих признаков) и переводит актив в состав основных средств либо нематериальных активов по остаточной стоимости. В зависимости от принятого способа отражения амортизации и обесценения накопленные суммы подлежат списанию (Дебет 02, 05, 06 Кредит 08-10, 08-11), а перевод активов отражается так: Дебет 01, 04 Кредит 08-10, 08-11. В случае признания добычи бесперспективной, а также в иных случаях неспособности поискового объекта приносить экономическую выгоду в будущем, его остаточная стоимость подлежит списанию (Дебет 91-2 Кредит 08-10, 08-11). Указанные корреспонденции сформированы по аналогии со списанием основных средств, нематериальных активов и безрезультатных расходов на НИОКР в соответствии с ПБУ 17/02 и не вызывают дискуссий.

В статье раскрыты особенности учета поисковых активов в соответствии с ПБУ 24/2011 на основе теоретических разработок отечественных исследователей и зарубежного опыта. Предложенные варианты отражения амортизации и обесценения поисковых активов обладают признаками научной новизны и имеют практическую значимость, так как могут быть использованы организациями – пользователями недр при разработке учетной политики. Теоретическая значимость заключается в возможности использования полученных результатов при разработке подзаконных актов, регламентирующих учет поисковых активов. Использование предложенных вариантов учета позволит повысить репрезентативность информации в бухгалтерской отчетности и обеспечить ее большую достоверность.

Источники

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) : приказ Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.
3. Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) : приказ Министерства финансов РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : приказ Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

5. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (ПБУ 17/02) : приказ Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению : приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.
7. Учет затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011) : приказ Министерства финансов РФ от 6 октября 2011 г. № 125н.
8. Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US-GAAP и IAS. Режим доступа: <http://www.rbsys.ru/print.php?page=80&option=public>.
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» : прил. 35 к приказу Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н.
10. Медведев М. Ю. ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Актуальный комментарий. М. : ДКМ Пресс, 2012.
11. Диркова Е. Как применять новое ПБУ 24/2011 с 1 января 2012 г. // Бухгалтерия.ру. 2012. 29 февр. Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/article/n54214>.
12. Овчинникова И. В., Голубева К. С., Попова О. С. Особенности учета затрат на освоение природных ресурсов. Режим доступа: <http://be5.biz/ekonomika1/r2012/3677.htm>.
13. Новикова А. Н. Особенности применения нового Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2012. № 2.
14. Климов А. Новации бухгалтерской отчетности для добывающих компаний // Экономика и жизнь. 2012. № 13 (9429). Бухгалтерское прил.
15. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» : прил. 24 к приказу Министерства финансов РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н.