

МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ РОССИИ

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ **5'2014**



MINERAL RESOURCES OF RUSSIA. ECONOMICS & MANAGEMENT

FUEL, ENERGY & MINERAL RESOURCES ■ CURRENT STATE & DEVELOPMENT PROSPECTS ■ ECONOMICS ■ LEGISLATION



Научно-технический журнал
Выходит 6 раз в год
Основан в 1991 г.

Перерегистрирован Федеральной
службой по надзору в сфере связи,
информационных технологий и
массовых коммуникаций
Свидетельство о регистрации
средства массовой информации
ПИ № ФС77-38348 от 08 декабря 2009 г.

УЧРЕДИТЕЛИ:
Министерство природных ресурсов
и экологии Российской Федерации
Федеральное агентство по
недропользованию
Всероссийский научно-иссле-
дательский институт экономики ми-
нерального сырья и недропользования
Российское геологическое общество
Издательский дом "Геоинформ"

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР – Орлов В.П.

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:
Садовник П.В. (заместитель главного
редактора), Варламов Д.А.
(заместитель главного редактора),
Бавлов В.Н., Гейшерик Г.М.,
Глумов И.Ф., Донской С.Е.,
Комаров М.А., Конторович А.Э.,
Круподеров В.С., Крюков В.А.,
Машковцев Г.А., Михайлов Б.К.,
Морозов А.Ф., Оганесян Л.В.,
Прищепа О.М., Ставский А.П.

СОВЕТ РЕДАКЦИИ:
Беневольский Б.И., Быховский Л.З.,
Карпузов А.Ф., Козловский Е.А.,
Мелехин Е.С., Мигачев И.Ф.,
Милетенко Н.В., Сергеев Ю.С.,
Сергеева Н.А., Тигунов Л.П.,
Хакимов Б.В., Эдер Л.В.

РЕДАКЦИЯ:
Варламов Д.А. (зав. редакцией),
Гейшерик Г.М. (научный редактор),
Поддубная О.В. (вып. редактор
Бюллетеня "Недропользование
в России"), Кандаурова Н.А. (дизайн),
Кормакова Е.В. (графика и верстка),
Пряхина О.В. (редактор-переводчик)

ОТДЕЛ РЕКЛАМЫ И МАРКЕТИНГА:
Кандаурова Надежда Ананьевна
(рук. отдела)
Тел: (495) 694-34-67
E-mail: ad@geoinform.ru

ПОДПИСКА:
Дмитриева Галина Александровна
(отдел распространения)
Тел/факс: (495) 694-43-56
E-mail: or2@geoinform.ru

Подписано в печать 18.09.2014

Отпечатано в типографии
"ТРИАДА ЛТД"
125130 Москва, ул. Клары Цеткин, 33
Тел/факс: (495) 617-11-98,
www.triadaldtd.ru

Цена – свободная
Тираж 2000 экз.

Подписной индекс в каталоге
"Роспечать" – 73252

Адрес редакции: 127051 Москва,
а/я 122, ООО "Геоинформмарк"

Тел: (495) 650-06-68

E-mail: mrr@geoinform.ru

Web: http://www.geoinform.ru

ГЕОЛОГОРАЗВЕДКА И СЫРЬЕВАЯ БАЗА / EXPLORATION AND RAW MATERIALS BASE

Григоренко Ю.Н., Прищепа О.М., Соболев В.С. Результаты и перспективы прогноза
и поисков нефти и газа на акваториях России
Grigorenko Y.N., Prishchepa O.M., Sobolev V.S. Results and prospects of petroleum forecast
and exploration within Russian water areas **3**

Аксенов Е.М., Полянин В.С., Полянина Т.А., Яковлева Е.И., Дусманов Е.Н.
Минерально-сырьевая база высоколиквидных видов цветных камней:
перспективы освоения и развития
Aksenov Y.M., Polyandin V.S., Polyanina T.A., Yakovleva Y.I., Dusmanov Y.N. The mineral
resource base of highly liquid colored stones: exploration and development prospects **16**

Жирнов А.М. О перспективах ураноносности Синегорского золотоурановорудного района
(Дальний Восток)
Zhirnov A.M. On uranium bearing potential of the Sinegorsk gold/uranium ore district (Far East) **24**

ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ / ECONOMICS AND MANAGEMENT

Романюк В.Б., Боярко Г.Ю. О капитализации затрат на проведение геолого-разведочных
работ
Romanyuk V.B., Boyarko G.Y. On capitalization of exploration costs **31**

Мазурина Е.В. Новая система налогообложения в газодобыче: введение льгот или рост
налоговой нагрузки?
Mazurina Y.V. A new taxation system in gas production: the introduction of tax preferences
or tax burden growth? **37**

Денисов М.Н., Комаров М.А., Киперман Ю.А. Оценка запасов полезных ископаемых
в составе национального богатства России
Denisov M.N., Komarov M.A., Kiperman Y.A. The estimation of mineral reserves as a part
of the Russian national wealth **43**

Уланов В.Л. О формировании управленческих показателей нефтегазодобывающих
компаний
Ulanov V.L. On the establishment of management indicators of oil and gas producers **47**

Матвеев А.С., Матвеев О.А. Роль сырьевого сектора в инновационном развитии России
Matveev A.S., Matveev O.A. The role of the natural resource sector in the innovative
development of Russia **53**

Ахмет-Валей Х. Институциональный подход и возможности его продвижения
при геологическом изучении недр в условиях смешанной экономики
Akhmet-Valey Kh. The institutional approach and possibilities for its promotion to exploration
in a mixed economic environment **60**

Петров И.М. Золоторудные месторождения России, введенные в эксплуатацию
в 1998-2013 гг.
Petrov I.M. Russia's gold ore deposits put into operation in 1998-2013 **66**

Никитина Н.К. Законодательные и этические проблемы освоения минеральных
ресурсов естественных небесных тел
Nikitina N.K. Legislative and ethical problems of developing mineral resources of natural
celestial bodies **70**

ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ / LEGAL SUPPORT

Попов А.А. Правовое регулирование в сфере получения, предоставления и
использования геологической информации: проблемы и решения
Popov A.A. Legal regulation in the sphere of the acquisition, delivery and use of geological
information: issues and solutions **76**

НОВОСТИ И ИНФОРМАЦИЯ / NEWS & INFORMATION

Первый национальный Горный форум "День Шахтера – Золотой Горняк" **83**

Итоги аукционов и конкурсов на право пользования недрами
(по материалам Бюллетеня "Недропользование в России" № 16-17'2014) **87**

УДК 658.14:622.013

О капитализации затрат на проведение геолого–разведочных работ

В.Б.Романюк, Г.Ю.Боярко (Национальный исследовательский Томский политехнический университет, Томск)

Рассмотрено современное состояние финансового учета затрат на осуществление геолого-разведочных работ (ГРР) в условиях России. Отмечено, что применяемый при капитализации ГРР метод результативных затрат малоэффективен в случае повышения рисков ГРР. Предлагается введение в России практики капитализации ГРР по методу полных затрат, что приведет к снижению рисков финансовых потерь и повышению инвестиционной привлекательности геолого-разведочного сектора. Показана необходимость пересмотра в связи с этим учетной политики предприятий добывающего сектора в плане капитализации затрат на стадии ГРР, создания отраслевой методики и национального стандарта бухгалтерского учета "Поиск и оценка месторождений полезных ископаемых".

Ключевые слова: геолого-разведочные работы; финансовый учет; капитализация; метод результативных затрат; метод учета полных затрат.



Вера Борисовна РОМАНЮК,
доцент кафедры экономики природных ресурсов,
кандидат экономических наук



Григорий Юрьевич БОЯРКО,
заведующий кафедрой экономики природных
ресурсов, доктор экономических наук,
кандидат геолого–минералогических наук

С 2000 г., когда в журнале "Минеральные ресурсы России. Экономика и управление" была опубликована статья "Капитализация геолого-разведочных работ" [1], прошло уже 15 лет. Тем не менее вопросы управленческого учета финансовых потоков при геолого-разведочных работах (ГРР) продолжают быть актуальными как с позиции реального применения, так и предложений по их совершенствованию.

Управленческий учет затрат, связанных со стадиями ГРР, часто представляет непростую задачу, так как произведенные затраты весьма велики, а вероятность будущих экономических выгод неопределенна. Существует две точки зрения на данную проблему:

если неопределенность действительно велика, то все затраты должны списываться по мере осуществления;

затраты необходимо рассматривать как приобретение или создание актива.

Кроме того, для принятия управленческих решений очень важно соблюдение принципа необходимости соответствия доходов и понесенных для их получения расходов, который при бухгалтерском учете является "камнем преткновения", так как установить соответствие затрат, например, на поиск нефти и газа доходам от их добычи и реализации

весьма непросто. Прибыль в добывающих компаниях рассчитывают по мере разработки месторождений, а не на период проведения поисково-разведочных работ или оценки их запасов. Наиболее ценными активами добывающей компании являются резервы или запасы полезных ископаемых, которые системой бухгалтерского учета не фиксируются. Если, например, компания открывает месторождения с запасами нефти в 1 млн т, то в балансовом отчете ровным счетом ничего не изменится, поскольку в нем отражается только ассоциированная цена за вычетом всех форм амортизации.

В оправдание такой ситуации приводится консервативный аргумент: "А насколько точно оценены открытые запасы?" Решение данной проблемы связано с получением ответа на ряд вопросов, которые существенно затрагивают интересы инвесторов и собственников предприятия, касающиеся, в частности, оптимизации налогового бремени компании, укрепления финансового состояния предприятия (рост активов, снижение убытков), увязки доходов компании с расходами и некоторых других.

Учет финансовых результатов ГРР в России

Уже с 1 января 2001 г. после введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) [2] управление затратами на ГРР в порядке налогового учета стало осуществляться в соответствии со ст. 261 "Расходы на освоение природных ресурсов" и ст. 325 "Порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов", где допускается право частичной капитализации расходов при условии подтверждения коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых на разведанном участке недр. Это отвечает используемому в мировой практике методу результативных или успешных затрат (по первоначальной стоимости капитализируются только те затраты, которые связаны с будущими экономическими выгодами) – *successful efforts accounting (SE)* [3].

Первоначально капитализировались только те расходы на освоение ресурсов недр, непосредственно связанные со строительством и обустройством объектов, которые в дальнейшем по решению налогоплательщика могли бы стать постоянно эксплуатируемыми объектами основ-

ных средств, в том числе скважин при ГРП на нефть и газ (абз. 1, п. 4, ст. 325 НК РФ). Поэтому фактически длительное время недропользователи учитывали на счете 01 "Основные средства" только те расходы, которые связаны со строительством "успешных" нефтяных и газовых скважин, показавших наличие продуктивных залежей, перспективных для их промышленной разработки. Расходы на бурение "сухих" ("пустых") скважин, сопутствующие работы (даже по продуктивным скважинам), а также расходы на другие виды ГРП не капитализировались.

Оговаривается и процедура списания расходов на ГРП, признанные безрезультатными, бесперспективными либо продолжение которых нецелесообразно (п. 3, ст. 325 НК РФ). Эти расходы подлежали учету по счету 97 "Расходы будущих периодов" и равномерному списанию в течение 12 мес. после возникновения затрат или ежемесячному списанию при учете по счетам 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство" или субсчета 91-2 "Прочие расходы".

Списания производились на центры затрат: объекты геологоразведки – территорию (акваторию) лицензионного участка или его части.

В случае, если по бесперспективному объекту произведенные затраты на освоение ресурсов недр представляют собой убытки, то их можно переносить на другие участки недр этого недропользователя при ограничении того, что на каждый новый объект будет приходиться не более 1/3 общей суммы затрат на ГРП, понесенных на участке недр, на котором они прекращены (п. 8, ст. 261 НК РФ).

В 2011 г. было принято решение о введении в действие на территории Российской Федерации Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО)* "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых" [4, 5], а также введено в действие Положение по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011) [6], которое значительно детализировало правила учета финансов при проведении ГРП, а также сопутствующие изменения ст. 261 и ст. 325 НК РФ. Изменились и условия учета финансовых потоков и капитализации ГРП.

В составе затрат на освоение ресурсов недр была выделена отдельная группа затрат – затраты на поиск, оценку и разведку месторождений полезных ископаемых (включая расходы на получение геолого-разведочной лицензии). ПБУ 24/2011 устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций информации о поисковых затратах.

Основанием для капитализации поисковых затрат стало появление коммерческой целесообразности добычи в случаях, когда:

существует вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды организации от добычи полезных ископаемых превысят понесенные ею затраты;

добыча полезных ископаемых технически осуществима; у организации имеются ресурсы, необходимые для добычи полезных ископаемых [6].

Недропользователь должен сам обеспечивать документальное подтверждение коммерческой целесообразности добычи или признания бесперспективности добычи полезных ископаемых на участке недр.

Поисковые затраты при занесении на счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" становятся поисковыми активами по сумме фактических затрат. К поисковым активам стали относить не только затраты на бурение, но и на все виды геологических, геофизических и гидрогеологических работ, включая сопутствующие и вспомогательные. При подтверждении коммерческой целесообразности добычи недропользователь должен перевести поисковые активы в состав основных средств, нематериальных или иных активов.

Недропользователь периодически (не реже 1 раза в год) должен производить анализ наличия признаков обесценения поисковых активов по следующим признакам:

а) окончание в течение следующих 12 мес. срока действия лицензии на геологическое изучение недр при отсутствии намерений и (или) возможности ее продления;

б) затраты, необходимые для выполнения работ по дальнейшему геологическому изучению участка недр, не учтены в планах организации;

в) принятие решения о прекращении геологического изучения участка недр вследствие того, что ГРП на данном участке не привели к обнаружению промышленно значимых полезных ископаемых;

г) при продолжении ГРП на данном участке стоимость поисковых активов, вероятно, не будет возмещена в полной мере при последующей добыче и реализации полезных ископаемых.

В случае подтверждения или признания добычи бесперспективной недропользователь прекращает признание поисковых активов в отношении изучаемого участка недр. Убытки от обесценивания поисковых активов признаются в качестве текущих расходов по основному и вспомогательному производствам или прочим расходам.

Принцип результативных затрат SE остается в России единственным методом при принятии решения о капитализации затрат на проведение ГРП или их списании на текущие расходы. Главное его привлекательное преимущество для бизнеса – ориентирование производства ГРП на реальный успех поисков и разведки с мотивацией минимизации затрат. Этот метод приемлем для крупных добывающих компаний, которые могут себе позволить финансирование ГРП с отнесением убытков от обесценивания поисковых активов на финансовые результаты успешных добычных объектов. Для небольших геолого-разведочных и добывающих компаний любой неуспех (даже небольшой) на единственном объекте может обернуться финансовым крахом.

Таким образом, вопрос капитализации затрат на ГРП остается актуальным в части управленческого учета геологических исследований, не имеющих очевидной результативности.

Мировой опыт учета затрат на проведение ГРП

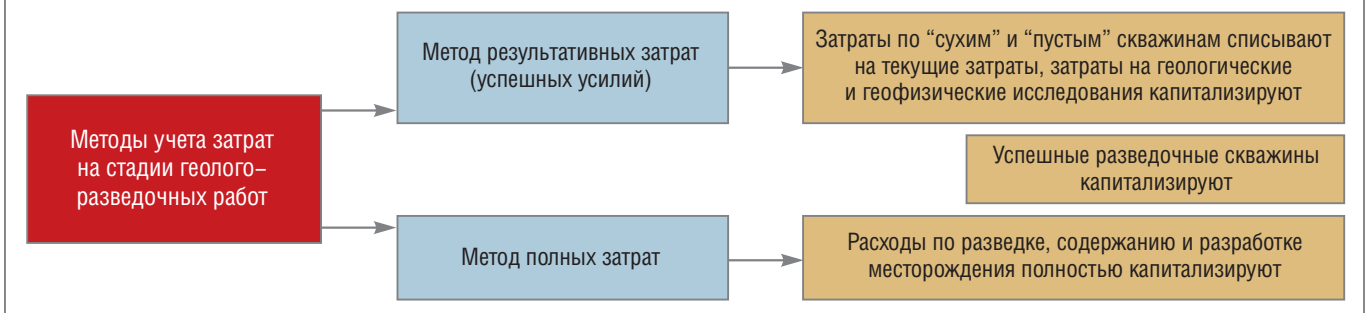
По МСФО (IFRS 6) можно капитализировать затраты на разведку и добычу, которые будут полностью возмещены в будущем. При этом эффективность предприятия определяется объемом разведанных запасов и будущими денежными потоками.

В мировой практике учет затрат на проведение ГРП производится на основе одного из двух методов (рисунк):

используемый и в России метод SE – результативных затрат (капитализируются только те затраты, которые неразрывно связаны с будущими экономическими выгодами);

* International Financial Reporting Standard (IFRS 6).

Методы капитализации затрат на проведение ГРП добывающими предприятиями



метод учета полных затрат (капитализируется большая часть затрат на стадии разведки) – full costs accounting (FC).

Одно из основных различий между системами учета по методам SE и FC связано с размерами и использованием объектов учета затрат, дающих финансовый эффект. Эти методы различаются и в размерах центров затрат, где суммируются все расчеты. Такой центр в методе SE – это обычно небольшой участок недр, ассоциируемый с единой геологической структурой, например месторождением. Центры затрат в методе FC имеют гораздо большие размеры – от территории страны до крупного географического региона. Размер центра затрат оказывает существенное влияние на финансовую отчетность за счет износа и амортизации, а также на определение показателя "обесценение".

В условиях применения метода SE затраты на содержание такого объекта могут быть приостановлены вплоть до полной уверенности в присутствии экономически значимых объемов нефти или газа в месторождении. При наличии скважины или договора аренды на участок в качестве центра затрат расходы возрастают при уменьшении дебита скважины и капитализируются при открытии новых запасов. Решение об этом в высшей степени субъективно. Иногда начало бурения новой скважины может задерживаться из-за нежелательных последствий для финансового отчета за определенный период, что связано с возможностью малого дебита скважины.

При использовании метода FC центром затрат становится либо крупный участок недр, включающий множество поисковых объектов, либо само предприятие, а для транснациональной компании – страна, группа стран или все страны. Следовательно, капитализируются все расходы вне зависимости от открытия новых запасов, и фигурировать они будут не в отчете о прибыли, а в балансовом отчете в столбце "Активы". В этом случае чистая прибыль увеличивается, а доходность капитала снижается.

Ниже кратко рассматриваются особенности применения методов SE и FC в США и Великобритании, а также в некоторых других странах.

В Соединенных Штатах Америки большая часть нефтегазовых предприятий капитализирует затраты на проведение ГРП, поскольку появляются более точные методы исследований недр и повышается их стоимость. При этом варианты капитализации затрат могут быть различными: на отдельную скважину (нематериальные активы на бурение; если скважина эксплуатационная, то на увеличение стоимости скважины) или на месторождение (затраты на освоение – расходы будущих периодов). Как правило, ка-

питализируются затраты до тех пор пока не будет установлено наличие промышленных запасов нефти и газа.

При финансовом учете операций, связанных с поисками и разведкой месторождений полезных ископаемых, приобретением права на долю участия в освоении месторождений (разведкой, оценкой запасов) и затрат на их разработку, самым спорным является вопрос капитализации и списания затрат. Капитализированные затраты в балансе компании отражаются как активы, которые обычно впоследствии списываются на износ и амортизацию, обесценение или ликвидацию.

Решив поддержать метод SE, Совет по стандартам финансового учета США отметил, что этот метод в целом соответствует теории финансового учета. Затраты, не имеющие прямого отношения к конкретным активам, потенциально формирующим прибыль, как правило, не капитализируются вне зависимости от того, насколько они важны для текущей деятельности предприятия. Если затраты не приводят непосредственно к созданию актива, участвующего в формировании прибыли, они должны быть списаны на расходы или признаны как убыток.

Обычно согласно принятому в США методу SE между понесенными затратами и открытыми запасами нефти или газа существует взаимосвязь. При этом капитализируются лишь те затраты, которые имеют непосредственное отношение к поиску промышленных запасов, остальные – списываются. Поисково-разведочные работы, которые ведутся до лицензирования, могут лишь указать вероятное расположение перспективного участка, но не подтвердить наличие запасов промышленного значения, поэтому они не считаются заведомо успешными. Следовательно, затраты на них не приводят к созданию актива, ассоциированного с формированием будущей прибыли, и поэтому они списываются.

Напротив, метод FC не предусматривает обязательной взаимосвязи между произведенными затратами и открытыми запасами. Теория, лежащая в основе данного метода, говорит о том, что любые затраты, связанные с возможным открытием запасов, являются необходимыми для обнаружения месторождения полезных ископаемых и представляются, таким образом, затраты на открытие промышленных запасов. Соответственно, все затраты, относящиеся к успешным и безуспешным усилиям, капитализируются. Капитализация последнего вида затрат очень важна для учета, так как теоретически они не отражают активы, приносящие будущие экономические выгоды.

В частности, в США при использовании метода SE затраты на поисковые работы, неуспешную разведку, а также на оценку запасов, оказавшихся непродуктивными, списы-

ваются в момент осуществления ГРР либо когда данные работы признаны безрезультатными. Капитализируются только те затраты на разведку и оценку, которые ассоциируются с обнаружением промышленных запасов сырья. И напротив, при использовании метода FC капитализируются все произведенные затраты (на поиск, разведку и оценку) вне зависимости от успешности этих видов деятельности.

Затраты на приобретение лицензии и освоение месторождения капитализируются, а затраты на добычу полезных ископаемых списываются при использовании обоих методов.

В **Великобритании** организацией, разрабатывающей британские нормы учета, является Комитет по учетным стандартам в нефтяной отрасли, который оказывает поддержку британским нефтегазовым компаниям в разработке лучшей учетной практики для стадии upstream. В Великобритании, так же как и в США, применение методов SE и FC разрешено. Эти правила сходны в обеих странах, однако между самими учетными методами есть существенные различия.

Практика предоставления компаниям свободы выбора между этими методами не редкость для многих стран. Государственные институты и нормотворческие органы во всем мире позволяют использовать любой из них до тех пор, пока они соответствуют местным правилам. В целом такие специальные правила соответствуют GAAP – общепринятым принципам бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles) в США и Великобритании либо их сочетаниям.

Специальные стандарты учета для нефтегазовой отрасли применяются и в некоторых других странах.

Австралия. В Австралии выпущен общий свод положений для сырьевых отраслей (стандарт) под названием "Учет в добывающих отраслях" (Accounting for the Extractive Industries). Согласно данному стандарту затраты на разведку и оценку списываются на текущие расходы, если отсутствует лицензия на перспективный участок или если не выполняется хотя бы одно из следующих условий: а) затраты предполагается возместить; б) исследованиями не удалось установить наличие промышленных запасов сырья на участке недр, и для их открытия уже проводятся необходимые работы.

Затраты на разработку месторождений капитализируются в объеме, которые компания предполагает возместить. Капитализированные суммы должны быть амортизированы методом списания по единице продукции (на 1 т или 1 м³), пока не будет подобрано другое, более подходящее основание (например, время).

Канада. Канадские правила GAAP разрешают применять как метод SE, так и метод FC. Канадский Совет по учетным стандартам (Accounting Standards Board – ASB) объявил, что стремится гармонизировать канадские и американские стандарты в той мере, в какой это возможно при существующих местных особенностях. В связи с этим канадские правила использования обоих методов учета очень близки к американским.

Индонезия. Индонезийский институт бухгалтеров (Indonesian Institute of Accountants) в 1994 г. выпустил Положение о стандартах финансового учета № 29 под названием "Учет в нефтегазовой промышленности" (Accounting for Oil and Gas Industry). Компаниям разрешается применять методы SE и FC. Особенности каждого из них аналогичны GAAP США.

Нигерия. "Совет по учетным стандартам Нигерии" (Nigerian Accounting Standards Board) выпустил два официальных положения, касающихся нефтегазовой отрасли. При проведении ГРР компания может использовать как метод FC, так и метод SE. Особенности применения каждого из них также аналогичны GAAP США.

Влияние учета затрат при проведении ГРР на финансовое состояние добывающей компании

Показатели деятельности нефтегазодобывающей компании, обладающей стартовым капиталом в размере 320 млн р., в качестве примера представлены в табл. 1. За первый год компанией было пробурено 15 скважин, в двух из которых получен приток нефти в объеме 200 тыс. т. При использовании метода учета SE затраты на бурение всех разведочных "сухих" скважин были списаны. Для начинающей компании заявление об ущербе в размере 176 млн р. (68,7 % общих затрат на бурение) за первый год существования может стать "смертным приговором".

Это – одна из причин, заставляющих небольшие компании отдавать предпочтение методу FC. Не исключено, что компания, сумевшая обнаружить месторождение с запасами в объеме 1,6 млн баррелей нефти, сочтет несправедливой оценку балансовой стоимости резервов по системе SE в 80 млн р.

В качестве примера изменения основных показателей отчетности компании при использовании того или иного метода списания затрат при проведении ГРР приведены в табл. 2. Расчеты проведены на основании показателей деятельности предприятия нефтегазового сектора, инвестиционные программы которого финансируются в размере 11-12 млрд р. в год

По российским Правилам бухгалтерского учета (ПБУ) в приведенном примере капитализируется 9234,50 млн р.

Таблица 1. Финансовые показатели первого года деятельности нефтедобывающей компании при использовании систем учета эффективных затрат и полных затрат (пример)

<i>Основные производственно-финансовые показатели</i>			
Разведочные скважины	Число скважин	Затраты на бурение, тыс. р.	Полученные результаты
С притоком нефти	2	80000	200 тыс. т нефти
"Сухие"	13	176000	Закрываются и ликвидируются
Всего	15	256000	200 тыс. т
<i>Основные показатели сводного финансового отчета</i>			
Показатели	Значение показателей по методам учета затрат, тыс. р.		
	SE	FC	
Доходы	–	–	
Издержки	176000	–	
Прибыль (убытки)	(176000)	–	
Активы:			
Денежные средства	64000	64000	
Собственность	80000	256000	
Акционерный капитал (капитализация)	144000	320000	

Таблица 2. Влияние методов учета затрат при проведении ГРП на финансовое состояние нефтяной компании

№ п/п	Статья баланса	Фактический баланс	Варианты учета затрат		
			списание на убытки	по методу SE	по методу FC
1	Оборотные активы, млн р.	24968,14	22712,14	24968,14	24968,14
2	Внеоборотные активы, млн р.	30413,36	30413,36	31541,36	32669,36
3	ИТОГО активы, млн р.	55381,5	53125,50	56509,50	57637,50
4	Краткосрочные обязательства, млн р.	40280,8	40280,80	40280,80	40280,80
5	Долгосрочные обязательства, млн р.	3610,2	3610,20	4738,20	5866,20
6	Капитал и резервы, млн р.	11490,5	9234,50	11490,50	11490,50
7	Нераспределенная прибыль, млн р.	481,00	225,00	320,67	481,00
8	ИТОГО пассивы, млн р.	55381,5	53125,50	56509,50	57637,50
9	Рентабельность активов (ROA), % (строка 7/строка 3)	0,87	0,42	0,85	0,83
10	Рентабельность собственного капитала (ROE), % (строка 7/строка 6)	4,19	2,44	2,79	4,19
11	Соотношение рыночной цены акции и прибыли предприятия	–	Уменьшение	Увеличение или без изменения	Увеличение
12	Налог на прибыль (текущего года)	–	Уменьшение	Увеличение	Увеличение
13	Налог на имущество	–	Без изменения	Увеличение	Увеличение

(см. табл. 2, строка 6, гр. 3), по стандарту МСФО – 11490,50 млн р. (см. табл. 2, строка 6, гр. 4, 5), т.е. при финансовом учете по ПБУ на убытки списывается дополнительно 2256 млн р. по сравнению с методом МСФО, что однозначно ухудшает финансовое положение предприятия: снижаются показатели рентабельности активов (ROA), рентабельность собственного капитала (ROE) и возможные дивидендные выплаты.

При капитализации затрат возникают проблемы с налогообложением: увеличивается текущий налог на прибыль (но убытки все равно придется погасить за счет чистой прибыли); рост активов может привести к увеличению налога на имущество.

Таким образом, назрела необходимость пересмотра учетной политики предприятий добывающего сектора в плане капитализации затрат при проведении ГРП, создания отраслевой методики и национального стандарта бухгалтерского учета "Поиск и оценка полезных ископаемых".

Методы списания затрат при осуществлении разведки и добычи полезных ископаемых напрямую связаны с финансовым состоянием компании. Если руководствоваться правилами учета, принятыми в России, то у предприятия в этом случае растут убытки, снижаются основные финансовые показатели, компания становится непривлекательной для инвесторов и кредиторов. Особенно это касается вновь созданных предприятий и предприятий с небольшим оборотным капиталом. Кроме того, в учете нарушается связь доходов и затрат, которые вызвали эти доходы, что приводит к снижению качества информации для принятия управленческих решений.

Вышеуказанное приводит к выводу о необходимости корректировки налогового законодательства РФ по рассмотренным проблемам, в частности целесообразно выделять поисковые активы предприятия (к которым относятся затраты на ГРП) отдельной статьей в классификации затрат основных средств баланса предприятия, а также при определении налога на имущество не включать данную статью в базу налогообложения.

Возможности введения в России метода учета полных затрат при проведении ГРП

В условиях неопределенности (вероятности) нахождения месторождений полезных ископаемых ГРП сопровождаются высоким уровнем риска неуспеха. Например, при поисках месторождений твердых полезных ископаемых лишь 1 из 10-20 рудопроявлений становится предметом постановки оценочных работ, а на этапе оценки месторождений лишь 1 из 2-3 объектов оценочных работ рекомендуется для производства разведки и последующей добычи. Из-за возможности отсутствия положительного результата обесцениваются до 60-70 % затрат на поисковые работы, до 30-40 % расходов на оценку месторождений и до 5-10 % затрат на разведку месторождений.

К времени появления притоков денежных средств (доходов) от реализации добытых полезных ископаемых на лицензионных объектах недр иногда проходят годы от начала геологических исследований, требующих только оттоков денежных средств на финансирование текущих ГРП. Поэтому на начальных этапах исследований геолого-разведочные проекты выглядят убыточными и непривлекательными для инвесторов. Если бы метод SE учета затрат по успешности результатов действовал в условиях плановой экономики, якутские и архангельские месторождения алмазов и западно-сибирские нефтегазовые месторождения не были бы серьезными объектами поисков, так как коммерческая целесообразность их разработки определилась только через десятки лет.

Крупные нефтегазовые и горно-добывающие компании, имеющие значительные доходы от добычи полезных ископаемых, могут позволить себе согласиться с высокими рисками при проведении ГРП и неизбежностью безвозвратных потерь части затрат на эти работы. Конечной целью для этих компаний является не получение максимальной прибыли от производства ГРП, а обеспечение будущих добычных работ предприятий надежным заделом запасов полезных ископаемых.

Метод учета результативных затрат (SE) при проведении ГРП для крупных компаний приемлем и по стратегическим (воспроизводство минерально-сырьевой базы компании даже в ущерб финансовым результатам), и по тактическим (минимизации затрат на ГРП) целям.

Метод учета полных затрат (FC) позволил бы снизить финансовые риски инвесторов в геолого-разведочной отрасли в условиях России. Эта процедура позволила бы переводить неизбежные расходы безрезультатных поисковых и оценочных работ на высокорисковых участках недр в поисковые активы и капитализировать их на объектах успешных разведочных работ, завершившихся доказательством коммерческой целесообразности разработки месторождений полезных ископаемых (учитывая поисковые активы безрезультатных работ).

Реальный сектор экономики для применения метода FC представляют сервисные предприятия геолого-разведочной отрасли. Это, как правило, малые и средние по объемам финансирования организации с преобладанием в основной деятельности специализированных ГРП (геофизических, геохимических и др.).

Наиболее эффективным способом организации бизнеса при использовании метода FC будет учреждение полностью зависимых дочерних предприятий, владеющих одной или несколькими сквозными лицензиями на пользование недрами. Таким образом, будет формироваться центр затрат – само дочернее предприятие, аккумулирующее только поисковые активы по собственным лицензиям. В случае успеха (открытия месторождения) геолого-разведочная организация продает добывающим компаниям свое дочернее предприятие с капитализированными поисковыми активами (успешными + безуспешными) вместе с правами на пользование недрами. По такой схеме реализуются в мировой практике высокорисковые пилотные проекты ГРП так называемых венчурных предприятий [1].

Метод учета полных издержек при отсутствии цели получения прибыли, конечно, снижает мотивацию минимальных затрат при производстве ГРП. Появляется соблазн отнесения на венчурное предприятие непрофильных и вообще "чужих" затрат. Еще в период плановой экономики во многих геолого-разведочных экспедициях существовала практика "плохого" проекта (сметы), на который относилась часть затрат с других "хороших" проектов, показатели эффективности которых улучшались. Но зная о возможности появления проблемы стремления к увеличению валовых издержек при проведении ГРП, можно создать систему внешнего аудита обоснованности учета поисковых активов на основе проверки соответствия произведенных работ необходимому составу геологических исследований и использования базовых государственных сметных нормативов (ССН-94, ГЭСН-2001 и др.) для их финансирования. К тому же вряд ли добывающие компании будут приобретать венчурное предприятие с новыми подготовленными запасами полезных ископаемых по завышенным ценам.

Выводы

1. В России действует механизм капитализации затрат на ГРП по методу SE, учитывающий поисковые активы успешных работ (завершившихся открытием месторождения, годного для добычи) и обесценивающий затраты неуспешных работ переносом на текущие расходы. Этот метод неэффективен в случае повышения рисков при проведении

ГРП (увеличения безвозвратных расходов) и для малых геолого-разведочных предприятий, где даже единичный успех может привести к финансовому краху.

2. Назрела необходимость разрешения в Российской Федерации капитализации затрат на проведение ГРП по методу FC. Это приведет к снижению рисков финансовых потерь и повышению инвестиционной привлекательности геолого-разведочного сектора.

3. Требуется пересмотр учетной политики предприятий добывающего сектора в плане капитализации затрат при проведении ГРП, создания отраслевой методики и национального стандарта бухгалтерского учета "Поиск и оценка месторождений полезных ископаемых".

Литература

1. Боярко Г.Ю. Капитализация геолого-разведочных работ // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2000. – № 4. – С. 40-43.

2. Федеральный закон "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ.

3. Буш Дж. Управление финансами в международной нефтяной компании. Пер. с англ. / Дж.Буш, Д.Джонстон. – М.: Олимп-Бизнес, 2003. – 432 с.

4. Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 "Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации от 7 марта 2011 г. – № 10, ст. 1385.

5. Приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н "О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации" // Российская газета. – 9 декабря 2011 г. – № 278.

6. Положение по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011) (утв. приказом Минфина России от 6 октября 2011 г. № 125н) // Российская газета. – 27 января 2012 г. – № 17.

© В.Б.Романюк, Г.Ю.Боярко, 2014

Романюк Вера Борисовна, romavb@tpu.ru

Боярко Григорий Юрьевич, gub@tpu.ru

ON CAPITALIZATION OF EXPLORATION COSTS

V.B. Romanyuk, G.Y. Boyarko (National Research Tomsk Polytechnic University, Tomsk)

The current state of financial accounting of exploration costs in Russia is analyzed. It is noted that the successful efforts method applied when capitalizing exploration is inefficient in case exploration risks rise. It is proposed to introduce in Russia the practice of exploration capitalization using the full cost method. This will reduce risks of financial losses and increase the appeal of investing in the exploration sector. It is shown that the accounting policy of extractive enterprises concerning capitalization of exploration costs should be changed in this connection and an industry-specific method and a national accounting standard on Prospecting for and Evaluation of Mineral Deposits developed.

Key words: exploration; financial accounting; capitalization; successful efforts method; full cost method.