

А. Н. Белоногов
О. Н. Харченко

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Монография

Институт экономики, управления
и природопользования



СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
SIBERIAN FEDERAL UNIVERSITY

Ольга Харченко

**Бухгалтерский учет затрат
на разведку и оценку
ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ**

«Сибирский федеральный университет»

2016

УДК 657.471(07)
ББК 65.052.236.3я73

Харченко О. Н.

Бухгалтерский учет затрат на разведку и оценку полезных ископаемых / О. Н. Харченко — «Сибирский федеральный университет», 2016

ISBN 978-5-7638-3563-2

В монографии сформирован подход к бухгалтерскому учету поисковых затрат на основе метода результативных затрат с раскрытием в бухгалтерской отчетности дополнительных финансовых и нефинансовых показателей (с особым акцентом на представление сведений о рисках разведки и оценки). Содержит рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на разведку и оценку полезных ископаемых. Предназначена для сотрудников внутренних служб организации (бухгалтерии, отдела внутреннего аудита), работников проверяющих организаций (аудиторских фирм, налоговых органов), а также преподавателей высшей школы.

УДК 657.471(07)
ББК 65.052.236.3я73

ISBN 978-5-7638-3563-2

© Харченко О. Н., 2016
© Сибирский федеральный университет, 2016

Содержание

Введение	5
Глава 1	9
1.1. Уточнение терминологии и обоснование критериев демаркации поисковых активов в бухгалтерском учете	9
Конец ознакомительного фрагмента.	15

А. Н. Белоногов, О. Н. Харченко

Бухгалтерский учет затрат на разведку и оценку полезных ископаемых Монография

Введение

Деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых – важная составляющая инвестиционной стратегии организаций добывающих отраслей промышленности, отличительный признак которой – наличие высокого риска нецелесообразности добычи на исследуемых месторождениях. Связанные с риском нецелесообразности добычи особенности бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых (или «поисковых затрат») являются предметом интереса научного сообщества, выражающегося в большом числе научных и профессиональных публикаций по данной тематике, в основном зарубежных.

Тем не менее многие аспекты бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых до сих пор характеризуются слабой степенью разработанности. В первую очередь понятия поисковых затрат, поисковых активов не указывают на риск нецелесообразности добычи как на наиболее существенный признак определяемых предметов, а ведь именно этим вызвано наличие специальных правил учета поисковых активов. Требуется уточнения порядок капитализации поисковых затрат, в частности, для случая недостаточности ресурсов, необходимых для завершения работ по разведке и оценке на исследуемых месторождениях. Существующие подходы к бухгалтерскому учету в добывающих отраслях не позволяют сформировать и представить в бухгалтерской отчетности необходимые пользователям сведения о рисках деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, что особенно значимо в контексте возрастающей неудовлетворенности пользователей отчетности ретроспективным характером раскрываемой в отчетности информации. Таким образом, определяется актуальность разработки состава и формата пояснений к бухгалтерской отчетности, раскрывающих показатели, характеризующие риск нецелесообразности добычи на исследуемых месторождениях и другие риски разведки и оценки. Также требуется уточнения порядок отражения поисковых затрат на счетах бухгалтерского учета, начисления амортизации и обесценения, переоценки поисковых активов в рамках отечественной учетной практики.

Решение данных вопросов представляется особенно ценным в контексте обеспечения сохранности и защиты национального богатства путем учета и достоверной оценки национального имущества, в том числе и приращенного в результате деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых. Осуществление в настоящее время отечественными организациями нефтегазовой отрасли масштабных капиталовложений в разведку и оценку полезных ископаемых на арктическом шельфе также определяет актуальность темы монографии для практики бухгалтерского учета в добывающих отраслях промышленности.

Можно выделить несколько направлений исследований ученых-экономистов, внесших существенный вклад в изучение теории и методики бухгалтерского учета разведки и оценки полезных ископаемых. Среди работ, посвященных изучению оценки в добывающих отраслях, необходимо отметить исследования О. П. Крезера и И. С. Томпсон, где рассмотрены методы оценки восстановительной стоимости поисковых активов, а также работы Д. Джанг, Н. В. Пашкевич, С. Портера, Т. А. Тарабаринской по оценке и учету контролируемых запасов полезных ископаемых. Комплексная характеристика методов капитализации поисковых затрат дана в разное время в работах таких ученых, как Х. Брок, К. Бэйкер, Р. Т. Джонсон, Э. Дикин, Дж. Клингстедт, Р. Дж. Коэстер, А. Наггар, С. Портер, Э. Смит и др. Поисковые активы определя-

ются исследователями как капитализируемые поисковые затраты. Понятие в данном случае не дает наиболее существенной характеристики определяемых активов, а именно высокого риска нецелесообразности добычи.

Значительный вклад в формирование и развитие методики бухгалтерского учета поисковых и других внеоборотных активов в системе российских и международных стандартов бухгалтерского учета внесли Н. А. Бреславцева, Н. А. Боноева, Р. Галлан, Н. В. Зылева, С. Л. Маковой, А. Мэдсен, М. А. Мягих, В. А. Проскурина, Т. М. Садыкова, И. А. Слободняк, Е. В. Ткаченко, Х. Уолк, В. Т. Чая и др. В работах обозначенных ученых исследуется международная практика бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, но не описываются детально порядок признания, классификации и оценки затрат на разведку и оценку полезных ископаемых в отечественной практике.

Среди работ, освещающих особенности формирования бухгалтерской отчетности организаций добывающих отраслей промышленности, следует отметить исследования Н. В. Зылевой, С. Л. Маковой, Н. А. Боноевой и др. Авторами предложены пояснения по наличию и движению поисковых активов, источникам финансирования работ по разведке и оценке полезных ископаемых и другие пояснения. Тем не менее остается нераскрытым порядок расчета показателей бухгалтерской отчетности и разработки пояснений, характеризующих риски деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых.

Необходимость дальнейшего совершенствования теории и методики бухгалтерского учета поисковых затрат, а также востребованность новых практических подходов в рассматриваемой сфере деятельности определяют актуальность исследования, его цель и задачи. Была поставлена цель обобщить теоретические положения и развить методики бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых.

Для реализации цели необходимо решение следующих взаимосвязанных задач:

1) провести исторический анализ практики бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых для обоснования направлений совершенствования методического подхода к бухгалтерскому учету поисковых затрат;

2) уточнить понятийный аппарат, предложив базирующиеся на экономической сущности определения «поисковых затрат», «поисковых активов» и «поисковых расходов»;

3) предложить порядок признания поисковых затрат в бухгалтерском учете, позволяющий учесть характерные для разведки и оценки полезных ископаемых риски при принятии решения о капитализации или признании расходами произведенных поисковых затрат;

4) уточнить классификацию затрат на разведку и оценку полезных ископаемых на счетах бухгалтерского учета;

5) разработать формат дополнительных пояснений к бухгалтерской отчетности организаций, связанных с раскрытием сведений об осуществляемой организацией деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых.

Объектом исследования стал бухгалтерский учет затрат на разведку и оценку полезных ископаемых; предметом – теоретические и методические аспекты бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых. Объектом наблюдения стали отечественные организации, осуществляющие деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых.

Теоретическую основу исследования составляют труды ведущих отечественных и зарубежных ученых, посвященные методике бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, экономике и анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций добывающих отраслей промышленности.

Исследование осуществлялось путем применения классических общенаучных методов анализа, синтеза, дедукции, индукции, сравнения; методов бухгалтерского учета: двойной записи и моделирования фактов хозяйственной деятельности; методов экономического анализа: вертикального анализа бухгалтерской отчетности, анализа финансовых коэффициентов.

Информационную основу исследования составляют статистические материалы компании ВР, международных аудиторско-консалтинговых групп компаний EY, PwC, информационной системы Thomson Reuters, материалы научных исследований отечественных и зарубежных ученых, данные имеющихся в открытом доступе бухгалтерских отчетностей организаций, осуществляющих деятельность по разведке и оценке полезных ископаемых, национальные стандарты бухгалтерского учета России, США, Канады, Великобритании, международные стандарты финансовой отчетности, результаты собственных расчетов и др.

Теоретическая значимость монографии заключается в приращении знаний о бухгалтерском учете в результате дополнения и обоснования методического подхода, уточнения понятийного аппарата и порядка признания, классификации и оценки затрат на разведку и оценку полезных ископаемых. Практическая значимость состоит в разработке рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, которые могут быть использованы сотрудниками внутренних служб организации (бухгалтерии, отдела внутреннего аудита), работниками проверяющих организаций (аудиторских фирм, налоговых органов), а также преподавателями высшей школы в процессе обучения и повышения квалификации специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту.

Логическая схема исследования представлена на рис. 1.

Во *введении* обоснована актуальность темы исследования, охарактеризована степень изученности проблемы, определены цели и задачи, раскрыты научная новизна и предмет исследования, теоретическая и практическая значимость работы.

В *первой главе* исследуется экономический характер разведки и оценки полезных ископаемых, производится уточнение терминологического аппарата. Проводится сравнительный и исторический анализ практик учета затрат на разведку и оценку, выявляется тенденция и предлагается направление дальнейшего развития подхода к учету поисковых затрат.



Рис. 1. Логическая схема исследования

Во *второй главе* исследования с позиции повышения аналитической ценности формируемой информации рассматриваются такие аспекты методики бухгалтерского учета поисковых затрат, как признание, классификация и оценка.

В *третьей главе* представлены порядок синтетического учета поисковых затрат, адаптированный метод оценки существенности разведки и оценки полезных ископаемых, предложены пояснения к бухгалтерской отчетности, позволяющие реализовать приведенные в работе предложения, разработаны макеты предлагаемых пояснений.

В *заключении* сформулированы выводы исследования, обобщены основные научные результаты, определены перспективные направления для дальнейших исследований по тематике работы.

Авторы надеются, что результаты монографического исследования будут интересны и полезны всем, кто желает изучать бухгалтерский учет и отчетность, и с благодарностью примут замечания и пожелания, направленные на решение проблем по данной тематике.

Глава 1

Теоретические аспекты бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых

1.1. Уточнение терминологии и обоснование критериев демаркации поисковых активов в бухгалтерском учете

Выявление основных характеристик деятельности по оценке и разведке полезных ископаемых, являющихся основанием для применения специфических методов бухгалтерского учета активов и расходов, формирующихся в рамках поисковой деятельности, в первую очередь требует исследования структуры рассматриваемого вида деятельности. Таким образом, исследование экономического характера поисковой деятельности уместно начать с идентификации стадий процесса промышленной добычи полезных ископаемых на месторождении. Ш. Райт и Р. Галлан [69] выделяют следующие этапы процесса добычи полезных ископаемых:

1. Долицензионное ведение поисковых и разведочных работ.
2. Приобретение права на разработку полезных ископаемых.
3. Поисково-разведочные работы.
4. Оценка запасов и затрат на их освоение.
5. Разработка месторождения.
6. Промышленная добыча полезных ископаемых.
7. Закрытие промысла.

Первые пять стадий характеризуются как подготовительные, две последние – как эксплуатационные. Все доходы, связанные с добычей полезных ископаемых, организация получает только на шестой стадии, то есть в периоде промышленной добычи полезных ископаемых. Все остальные стадии в основном ассоциированы лишь с затратами. Следовательно, для компаний добывающих отраслей критически важным является сопоставление затрат, понесенных на подготовительных этапах работ, с теми доходами, которые прогнозируются получить от добычи полезных ископаемых на конкретном месторождении. Существенным элементом процесса сопоставления затрат организации и ее доходов является определение того состава затрат подготовительных стадий добычи полезных ископаемых, которые в будущем смогут принести организации экономические выгоды, следовательно, могут служить базой для оценки рентабельности. Для выделения затрат, способных генерировать поступление доходов в будущем, в первую очередь необходимо определить специфику каждого из этапов процесса добычи полезных ископаемых на месторождении.

Поисковая деятельность осуществляется на первых четырех стадиях, при этом на стадии долицензионного ведения разведочных работ обычно ведутся региональные геолого-геофизические работы, основная цель которых состоит в изучении основных закономерностей геологического строения крупных районов, в оценке перспектив проведения поисково-разведочных и оценочных работ. При выявлении благоприятных предпосылок для дальнейших работ на конкретном участке организации необходимо получить лицензию. Таким образом, региональные геолого-геофизические работы носят предельно общий характер и не связаны с проведением поисково-разведочных и оценочных работ на конкретных участках.

Приобретение права на разработку полезных ископаемых может занимать длительный период времени. На данной стадии организации необходимо получить разрешение на осуществление поисковых работ на конкретном месторождении в соответствии с требованиями

законодательства той страны, к юрисдикции которой данное месторождение относится. Только после приобретения права на разработку полезных ископаемых организация может начинать поисково-разведочные работы, представляющие собой «тщательное исследование участка недр, на который приобретена лицензия. Как правило, интересующая географическая территория уже имеет достаточный потенциал для обоснования будущих поисково-разведочных работ и определения наличия промышленных запасов сырья. Такие работы очень разнообразны, однако общими бывают топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования и разведочное бурение» [69].

На стадии оценки запасов и затрат на их освоение «происходит подтверждение наличия запасов и оценка их объема на основании предыдущих геолого-геофизических исследований и разведочного бурения. Оценка объема запасов и затрат на их освоение часто нужна, чтобы обосновать капитальные затраты на разработку и добычу запасов, другими словами, для подтверждения открытия промышленных запасов сырья» [69]. Этап оценки запасов и затрат на их освоение завершается оценкой коммерческой целесообразности и технической осуществимости добычи полезных ископаемых на месторождении, от результатов которой зависит, примет ли организация решение о дальнейшей разработке месторождения.

Разработка месторождения представляет собой комплекс работ, проводимых на территории с доказанными запасами полезных ископаемых, добыча которых была оценена организацией как коммерчески целесообразная и технически осуществимая, с целью подготовки месторождения непосредственно к стадии промышленной добычи полезных ископаемых.

На основании приведенного выше перечня этапов процесса промышленной добычи полезных ископаемых определим, что разведка и оценка полезных ископаемых – это деятельность организаций добывающих отраслей промышленности, направленная на обнаружение промышленных запасов полезных ископаемых и оценку их объема, осуществляемая после получения организацией юридических прав на осуществление поисковой деятельности на определенной территории, но до определения экономической целесообразности и технической реализуемости добычи на рассматриваемой территории. Затраты по такой деятельности напрямую связаны с конкретными месторождениями полезных ископаемых.

Поисковая деятельность добывающих организаций обладает рядом существенных особенностей, в частности:

- риски, связанные с вложениями средств в поисковую деятельность, чрезвычайно высоки (однако с развитием уровня технологий разведки и оценки риски, связанные с данной деятельностью, снижаются);
- временной промежуток между началом поисковой деятельности и началом добычи минеральных ресурсов достаточно длительный (в настоящее время составляет 8–9 лет [41]);
- отсутствует прямая связь между величиной понесенных предприятием затрат по разведке и оценке и запасами минеральных ресурсов, которые могут быть установлены в ходе этой деятельности;
- обнаруженные в результате поисковой деятельности запасы, представляющие собой наиболее ценный актив добывающих организаций, не находят отражения в балансе.

Вышеперечисленные особенности разведки и оценки определяют специфику учета затрат по данной деятельности организаций добывающих отраслей и позволяют сделать вывод о том, что активы, формирующиеся в период до завершения поисковых работ, не соответствуют общим характеристикам актива, установленным в определениях отдельных видов активов как отечественными, так и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), поскольку с высокой степенью вероятности, обусловленной характерными для данного вида деятельности рисками, признание активов, возникающих в ходе разведки и оценки, невозможно в силу нарушения критерия способности приносить организации экономические выгоды, а значит, такие активы не могут быть приняты к учету в составе объектов основных

средств [58], нематериальных активов [54] и иных видов активов добывающих организаций. Следовательно, необходим учет поисковых активов в рамках обособленной группы вложений во внеоборотные активы, стоимость которых полностью сформирована.

В бухгалтерской отчетности представление активов, связанных с разведкой и оценкой, позволяет также обеспечить пользователей отчетности информацией о рисках организации, связанных с поисковой деятельностью, которая должна быть в ней раскрыта постольку, поскольку бухгалтерская отчетность – это информационная основа принятия экономических решений, а любое экономическое решение – «это определение того состава рисков и того их уровня, которые действующий экономический субъект определяет для себя как приемлемые» [75]. Раскрытие информации о рисках разведки и оценки обеспечивает пользователей отчетности данными, необходимыми для реализации в рамках мероприятий управления рисками таких элементов, выделяемых в исследованиях риск-менеджмента [18], как идентификация риска, определение вероятности наступления рисков события, стоимости риска для последующего определения стратегии и тактики управления риском.

Разведочные работы и работы по оценке запасов и затрат на их освоение нацелены на получение информации о запасах природных ресурсов, контролируемых организацией. Такая информация является существенной для оценки финансового положения компаний, занимающихся добычей полезных ископаемых, по следующим причинам, выделяемым в исследованиях В. Т. Чая, посвященным экономике отрасли [80]:

- запасы минеральных ресурсов, контролируемых организацией, определяют будущие денежные потоки организации;
- оценка деятельности добывающих предприятий (в определенной мере) может быть осуществлена через анализ изменения в контролируемых запасах;
- величина запасов может служить обоснованной базой для расчета амортизации некоторых видов внеоборотных активов;
- резкое сокращение объемов запасов полезных ископаемых, контролируемых организацией, может служить индикатором к проведению теста на обесценение активов организации;
- информация о запасах может также служить базой для распределения выручки и затрат в договорах совместной деятельности и т. д.

Однако включение контролируемых запасов в актив бухгалтерского баланса до момента их добычи невозможно исходя из требования осмотрительности. Дискуссионными вопросами также являются способ и надежность как денежной, так и количественной оценки контролируемых запасов. Таким образом, критически важная информация о контролируемых организацией запасах минеральных ресурсов в бухгалтерской отчетности не раскрывается, а попытки представить такие данные в пояснениях к отчетности сталкиваются с существенными трудностями в части порядка раскрытия указанной информации.

Ю. Н. Новиков отмечает [46], что количественная оценка запасов на месторождении производится с применением одного из двух подходов: детерминистского или вероятностного. В рамках детерминистского подхода к оценке запасов полезных ископаемых дается единственная, наиболее точная оценка объемов запасов полезных ископаемых, расчет которой основан на известной геологической информации. Вероятностный подход предусматривает построение серии оценок объемов запасов и определения вероятности каждой из приведенных оценок на основании известной геологической информации. Сравнение видов запасов, включаемых в оценку при использовании указанных подходов, представлено в табл. 1 (составлена авторами монографии).

Применение детерминистского и вероятностного подходов к оценке величины запасов минеральных ресурсов особенно важно в связи с тем, что многие национальные стандарты бухгалтерской отчетности требуют раскрытия информации о балансе контролируемых запасов полезных ископаемых в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Причем в стандартах разных

стран закреплено применение различных подходов. Приведем определения каждого из указанных видов запасов, сформулированные на основании работы Ш. Райт и Р. Галлан [69].

Таблица 1

Сравнение результатов оценки запасов, рассчитанных с использованием детерминистского и вероятностного подходов

Тип запасов		Детерминистский подход	Вероятностный подход
Доказанные запасы	Разработанные (освоенные)	+	+
	Неразработанные	+	+
Вероятностные запасы		-	+
Оценочные запасы		-	+

Доказанные запасы – это приближенная оценка запасов промышленного значения, которые, по данным геологоразведки и имеющейся в наличии у организации технической информации, могут быть извлечены на обнаруженных месторождениях в текущих экономических и технологических условиях при допущении стабильности затрат и продажных цен, принятых на момент оценки. При этом вероятность того, что действительные объемы извлеченных запасов окажутся выше оценки, должна составлять не менее 90 %.

Доказанные разработанные запасы – запасы, возможные к извлечению с помощью существующих оборудования и методов добычи либо предполагаемых к использованию в будущем методов добычи, возможность эффективного применения которых на месторождении подтверждена проведенным комплексом опытно-промышленных работ.

Доказанные неразработанные запасы – запасы месторождений, инфраструктура и мощности для добычи на которых не созданы на момент оценки либо требуют дополнительных существенных вложений.

Вероятностные запасы – это запасы промышленного значения, приблизительная оценка которых, по данным геологоразведки и технической информации, может быть получена на обнаруженных месторождениях в текущих экономических и технологических условиях при допущении стабильности затрат и продажных цен, принятых на момент оценки. При этом вероятность того, что действительные объемы извлеченных запасов окажутся выше оценки, должна составлять от 50 до 90 %.

Оценочные запасы – это запасы, для которых возможность извлечения находится под большим сомнением из-за неопределенности данных о геологической структуре и иных характеристиках месторождения или экономической конъюнктуры.

Особенность приведенных понятий различных видов запасов минеральных ресурсов состоит в том, что они включают как характеристики технологических особенностей добычи, так и характеристики экономической ее целесообразности, что позволяет без дальнейших преобразований использовать их для принятия экономических решений. На стадиях выполнения работ по разведке и оценке также важно различать тип участков, правом осуществления работ на которых обладает организация. Это *доказанные участки* (т. е. участки, на которых обнаружены доказанные запасы) и *недоказанные участки* (т. е. участки, на которых отсутствуют доказанные запасы). Важность разграничения указанных типов участков определена тем, что для отдельных видов поисковых затрат в качестве объекта калькулирования (или центра капитализации поисковых затрат) выступает именно участок. Последующая оценка капитализированных по участкам затрат имеет определенную специфику в зависимости от типа участков.

Необходимо отметить, что постоянное совершенствование технологического процесса разведки и оценки ведет как к снижению неопределенности в оценке запасов, так и к снижению общего уровня риска поисковой деятельности. Следствие данного факта – смещение интересов при выборе организациями метода капитализации затрат на разведку и оценку. Данный вопрос детально рассмотрен в параграфе 3.3.

Еще одна существенная специфическая черта отрасли, о которой необходимо помнить при анализе бухгалтерской отчетности добывающих организаций в части объемов контролируемых запасов полезных ископаемых, – невозобновляемый характер этих запасов, а также встающие в данном контексте проблемы устойчивого развития, которые отмечены в работах супругов Медоуз [39], Е. М. Сорокиной [77] и др. Значение данного факта для целей анализа бухгалтерской отчетности будет раскрыто в параграфе 2.1.

Затраты, которые организация несет в процессе деятельности по разведке и оценке, могут либо капитализоваться и формировать поисковые активы как статью бухгалтерского баланса, либо списываться в составе текущих расходов организации по обычным видам деятельности, формируя такую статью отчета о финансовых результатах, как расходы на разведку и оценку полезных ископаемых.

В научной литературе можно встретить различную терминологию для обозначения приведенных понятий. Однако, несмотря на применение различных терминов, отношения, лежащие в основе тех предметов, на которые эти термины указывают, остаются одинаковыми в литературе, посвященной особенностям бухгалтерского учета затрат по разведке и оценке. В данной работе будет использована терминология, максимально приближенная к тексту стандарта ПБУ 24/2011 [56], регулирующему порядок учета затрат на разведку и оценку в Российской Федерации.

В научных трудах, посвященных бухгалтерскому учету затрат на разведку и оценку полезных ископаемых (в работах Р. Галлан [69], С. Л. Маковой [36], Е. В. Ткаченко [78], В. Т. Чая [80] и др.), поисковые активы определяются как часть затрат организации, сформировавшихся в ходе работ по исследованию месторождений запасов полезных ископаемых на предмет технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи и подлежащих капитализации в соответствии с учетной политикой. Исследователи отмечают, что высокие риски разведки и оценки представляют собой важную характеристику поисковых активов. В монографии утверждается, что высокие риски разведки и оценки – не одна из характеристик, а основной элемент понятия «поисковые активы». Исходя из этого требуется уточнить и взаимосвязанные понятия «поисковые затраты» и «поисковые расходы». На основании понятия «затраты», сформулированного в работе М. В. Маничкиной [38], а также обзора определений понятия «затраты», выполненного Д. А. Кириченко [26], было предложено использовать следующее понятие поисковых затрат.

Поисковые затраты – это оценка в денежной форме ресурсов, потребленных с целью получения экономических выгод, поступление которых возможно при определении коммерческой целесообразности и технической осуществимости добычи на осваиваемых месторождениях полезных ископаемых.

В предложенной формулировке состав поисковых затрат расширен по сравнению с затратами, непосредственно возникшими при осуществлении работ по разведке и оценке, что позволяет сформулировать предлагаемое далее определение поисковых активов, которое, в свою очередь, может быть рассмотрено в процедурном и содержательном аспектах. В процедурном аспекте поисковые активы определяются как часть поисковых затрат, капитализируемая в соответствии с учетной политикой. Это определение поискового актива закреплено в отечественном и других национальных стандартах бухгалтерского учета и не предусматривает выделения никаких существенных характеристик поисковых активов, определяющих их отличия от расходов на разведку и оценку, от других видов активов организации, кроме крите-

риев капитализации, установленных организацией в учетной политике. Процедурный аспект понятия поисковых активов не содержит в себе информации о том, какими критериями должен руководствоваться бухгалтерский персонал при квалификации поисковых затрат в качестве поисковых активов либо расходов на разведку и оценку, при классификации отдельных видов активов в качестве поисковых активов либо других видов внеоборотных активов. Отсутствие таких критериев требует обращения специалистов к мировой практике учета аналогичных фактов хозяйственной деятельности и выявления указанных критериев самостоятельно. Здесь очевидна ошибка определения понятия через алгоритм оценки его стоимости, которая в настоящее время широко распространена в практике бухгалтерского учета (в частности, аналогичная ошибка выделяется П. П. Барановым, Ю. С. Климашиной и В. П. Козловым в исследовании существующих определений понятия деловой репутации [4]). Таким образом, определяется необходимость введения понятия «поисковые активы» через наиболее характерные свойства и качества, определяющие характер отношений данной и других категорий бухгалтерского учета. Для этого авторами разработано следующее понятие поисковых активов:

Поисковые активы – это контролируемые организацией экономические ресурсы, которые способны генерировать экономические выгоды в будущем при условии определения коммерческой целесообразности и технической осуществимости добычи на месторождении.

Данная дефиниция поисковых активов позволяет четко увязать специфику высокого риска, связанного с поисковой деятельностью, и понимание актива в МСФО [63]; выявляет наиболее существенную отличительную черту актива, которая позволяет идентифицировать его в качестве поискового актива – а именно высокий риск разведочной и оценочной деятельности. И, рассматривая риск как элемент понятия поискового актива, необходимо отметить, что именно организация должна установить характер и уровень риска, приемлемый для признания затрат на разведку и оценку поисковым активом (при этом капитализация поисковых затрат должна производиться на основании метода результативных затрат, что доказано в параграфе 1.3), в чем и состоит увязка понятий поисковых активов в процедурном и содержательном аспектах.

Предложенное толкование поискового актива позволяет также решить вопрос о разграничении категорий поисковых и других видов активов, который в недостаточной мере освещен в научной литературе. На основании ранее выдвинутого положения о том, что специфика учета поисковых активов прежде всего продиктована видами и уровнем соответствующих им рисков, авторами монографии был сформулирован критерий демаркации поисковых активов. Материальные и нематериальные активы считаются поисковыми, если они:

1) используются в деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых и, в силу высокой степени специализации, не могут быть применимы в каком-либо другом виде деятельности, но могут быть задействованы при выполнении работ по разведке и оценке на другом месторождении, и/или

2) сформировались в период деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых на месторождении и не смогут генерировать экономические выгоды в будущем в том случае, если добыча полезных ископаемых на данном месторождении будет признана нецелесообразной.

Активы, определенные как поисковые в соответствии с приведенными выше критериями, предлагается обозначить следующим образом: активы, признанные поисковыми в соответствии с первым обозначенным признаком, представляют собой средства поисковой деятельности; активы, признанные поисковыми в соответствии со вторым обозначенным признаком, представляют собой предметы поисковой деятельности. При этом следует учитывать, что в бухгалтерской отчетности предметом поисковой деятельности выступают не сами разведываемые и оцениваемые запасы, а ресурсы, инвестированные в средства добычи на последующих стадиях промышленной разработки месторождений.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.