

ОСНОВНЫЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

Попов В.В., Денисенкова Е.Ю.

Оренбургский государственный университет, г. Оренбург

Россия всегда выделялась среди многих стран высокой обеспеченностью минеральными ресурсами, особенно топливно-энергетическими, такими как нефть и газ. На сегодняшний день природно-ресурсный потенциал нашей страны настолько мощный и разнообразный, что способен обеспечить не только необходимые объемы собственного потребления, но и экспорта. В ходе изучения дисциплин учетно-аналитического профиля («бухгалтерский учет по отраслям», «экономический анализ», «комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» и пр.) в аспекте деятельности предприятий ТЭК становится весьма актуально рассматривать вопросы учета и анализа затрат на первоначальную отрасль их деятельности, а именно, освоение природных ресурсов.

Актуальность темы исследования также заключается и в том, что, говоря о высокой обеспеченности нашей страны большинством видов природных ресурсов, мы сталкиваемся с такой проблемой как рациональное природопользование, поэтому учет природных ресурсов – это главное условие их охраны и рационального использования.

Геологоразведочные работы, которые осуществляются в России, направлены на восполнение запасов полезного ископаемого. К сожалению, на сегодняшний день интенсивное использование участков земли для добычи полезных ископаемых приводит к их разрушению. Существенное сокращение государственного финансирования привело к тому, что поиск и разведка новых месторождений резко уменьшились.

До 2012 года в отечественном учете не все затраты на геологоразведочные работы капитализировались в отличие от требований, содержащихся в международных стандартах учета. В отношении России, возможность признания понесенных затрат на стадии исследования недр в качестве активов была ограничена критериями признания основных средств (ОС), материально-производственных запасов (МПЗ), нематериальных активов (НМА) согласно отечественных стандартов учета для названных видов активов.

Все остальные расходы, которые осуществляются на этапе изучения недр, учитывались согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации». К таким расходам относятся: расходы по оплате труда работников, деятельность которых – поиск и оценка полезных ископаемых; амортизация ОС и НМА; расходы по заключенным контрактам на лабораторные работы, работы по обустройству буровых площадок, бурение и прочее.

Такие расходы признавали в бухгалтерском учете независимо от желания получить выручку в будущем (п. 17 ПБУ 10/99). Исходя из этого следует, что учет расходов по оплате труда, амортизации и других активов, не относящихся к приобретению, осуществление которых происходило на этапе поиска и оценки

полезных ископаемых, как правило, состоял в использовании счета 97 «Расходы будущих периодов», что подтверждено требованиями Инструкции по применению Плана счетов.

Начиная с 2012 года, в котором был введен в действие российский стандарт ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», в бухгалтерском учете добывающих компаний, осуществляющих геологоразведочные работы, не используется счет 97 «Расходы будущих периодов». Для учета затрат, которые были понесены на этапе поиска, оценки, разведки полезных ископаемых теперь применяется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 11 и субсчет 12: 08.11 «Нематериальные поисковые активы» и 08.12 «Материальные поисковые активы».

Геологоразведочные работы в зависимости от задач, обусловленных состоянием изученности недр, подразделяются на три этапа: (Рис. 1)

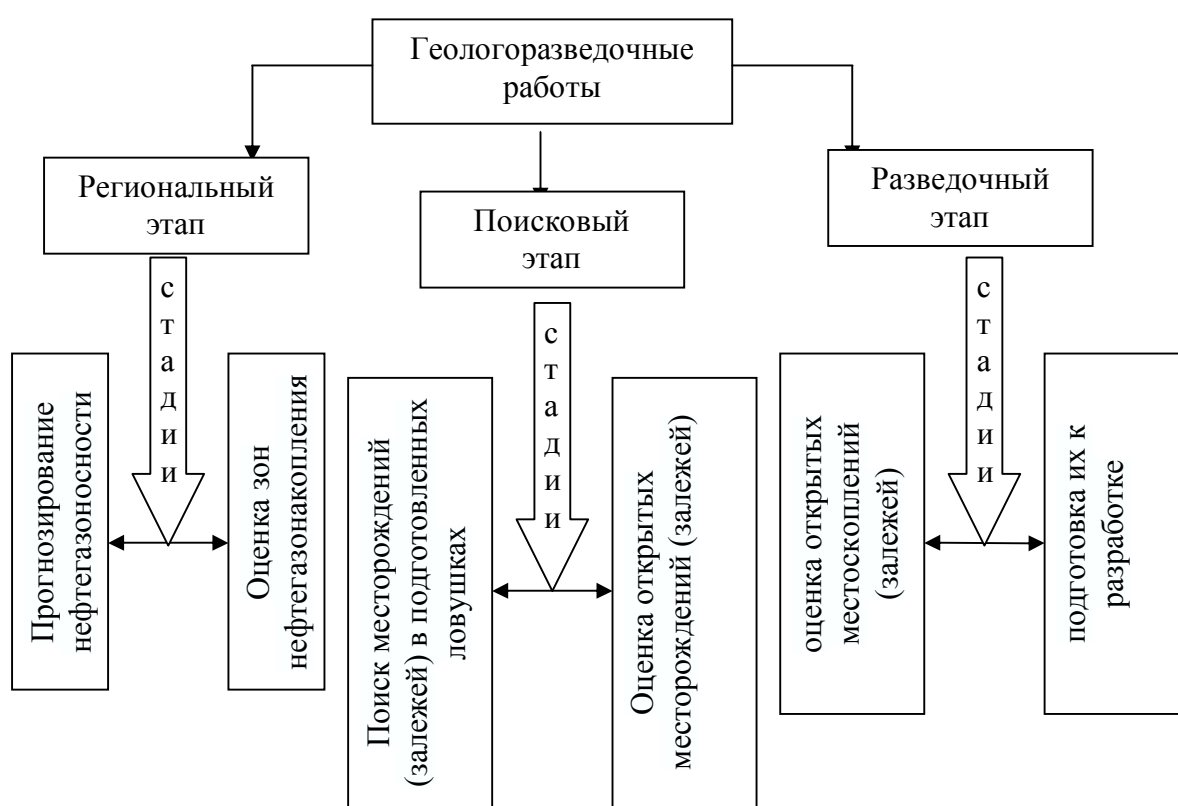


Рис. 1 – Стадии геологоразведочных работ

В основе регионального этапа лежит выявление закономерностей строения еще неизученных или плохо изученных осадочных бассейнов и определении первичных зон возможного нефте- и газонакопления.

Целью **поисковых работ** является изучение территории поиска и обнаружение новых месторождений в результате определения последовательности геологических процессов, наблюдаемых на этой территории.

На **разведочном этапе** происходит всесторонняя подготовка месторождения к промышленной эксплуатации.

По окончании работ на этапе разведки составляется отчет, где осуществляется подсчет запасов полезных ископаемых.

Аналитический учет по этапам необходимо развернуть по видам: материальные и нематериальные. А в разрезе видов по наименованиям расходов (стандарт «Учет расходов на освоение природных ресурсов»).

Отметим, что при формировании бухгалтерской отчетности (при существенности сумм) стоимость поисковых активов в балансе отражается обособленно, также как существенные статьи доходов и расходов по поиску, оценке и разведке полезных ископаемых отражаются в отчете о финансовых результатах.

Выделим особенности нефтедобывающих предприятий.

Во-первых, это удаленность предмета труда и подземной части оборудования от непосредственного наблюдения. Это обусловлено двумя факторами: характером технологических процессов по добычи полезных ископаемых и формированием издержек производства на нефте- и газоскважинах.

Во-вторых, поскольку для добычи нефти и газа характерно значительное потребление энергии, поэтому возникает необходимость энергетические издержки производства выделять в самостоятельную статью затрат калькуляции.

В-третьих, на величину издержек помимо перечисленного могут оказывать влияние расходы, которые приходятся на транспортировку и хранение нефти и газа, а также на содержание и эксплуатацию оборудования по их добыче. Отражение таких затрат в учете происходит обособленно.

В-четвертых, при добыче нефти и газа отсутствуют полуфабрикаты и НЗП, что позволяет все издержки производства (за месяц) списывать в полном объеме на себестоимость готовой продукции.

В-пятых, в нефтедобывающих предприятиях все издержки производства (за месяц) распределяются между нефтью и газом (попутным).

Приведем классификацию затрат в нефтедобывающей промышленности, распределив их по признакам классификации и выделив их особенности. (Таблица 1)

Таблица 1 – классификация затрат в нефтедобывающей промышленности

Признак классификации затрат	Наименование затрат	Особенности
1. на строительство и установку скважин	- затраты, обусловленные временем; - затраты, зависящие от метра проходки	Связаны с технологическим процессом добычи нефти, а также необходимостью распределения общих расходов

2. по экономическим элементам (цель затрат)	- экономические элементы затрат	На основе такой группировки затрат определяют их структуру
3. по калькуляционным статьям расходов	- затраты по назначению; - затраты по месту возникновения	Отслеживается связь затрат с результатами, их роль в технологическом процессе; на основе группировки выделяются прямые и косвенные, переменные и постоянные расходы

Учет и калькулирование себестоимости добычи нефти в разрезе следующих статей (Приказ Минтопэнерго РФ от 17.11.1998 N 371 (ред. от 12.10.1999) "Об утверждении Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях"):

1. Расходы на энергию по извлечению нефти;
2. Расходы по искусственному воздействию на пласт;
3. Расходы на оплату труда производственных рабочих;
4. Отчисления на социальные нужды;
5. Амортизация скважин;
6. Расходы по сбору и транспортировки нефти;
7. Расходы на подготовку и освоение производства;
8. Расходы на содержание и эксплуатацию скважин и оборудования;
9. Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
10. Платежи за право пользования недрами;
11. Цеховые расходы;
12. Прочие производственные расходы.

На основе классификации затрат в бухгалтерском учете используются различные подходы к формированию системы управления затратами на предприятии, которая позволяет выработать комплекс процедур, необходимый непосредственно для нефтедобывающего предприятия [1].

В 2011 году для разъяснения особенностей бухгалтерского учета затрат на освоение природных ресурсов и раскрытия информации в отчетности Приказом Минфина от 6 октября 2011 года № 125н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011).

ПБУ 24/2011 применяется организациями, которые являются юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений) и

пользователями недр, а также осуществляют затраты на освоение природных ресурсов: поиск, оценку, разведку месторождений полезных ископаемых. [5].

Понятие «поисковые затраты» расшифровывается как затраты на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых, а также их разведку. В соответствии с ПБУ 24/2011 указанные затраты могут либо капитализироваться (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»), либо учитываться как расходы по обычным видам деятельности (счет 20 «Основное производство»).

В мировой практике к одним из наиболее распространенных способов учета нефтедобывающих предприятий относится Положение № 19 «Финансовый учет и отчетность нефтегазодобывающими предприятиями» (ПСФУ 19), разработанное в системе стандартов US GAAP. Данное положение используется в большинстве предприятий, находящихся на территории США.

На сегодняшний день распространение имеют два метода учета:

1. Метод результативных затрат;
2. Метод полной стоимости.

Относительно метода результативных затрат, то чаще всего данный метод используется крупными холдинговыми компаниями, а касательно метода полной стоимости, соответственно, - компаниями среднего размера в силу большей простоты учета.

То есть, элементы затрат согласно отечественного и американского учета отличаются, а точнее в соответствии с российскими стандартами затраты охватывают более широкий перечень статей затрат, которые были рассмотрены выше.

Наряду с РСБУ и ОПБУ США существуют Международные стандарты бухгалтерской отчетности (МСФО), в соответствии с которыми предприятия разрабатывают руководство по отражению в учете затрат на разведку и оценку запасов. (МСФО 6 вводится в действие для отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2006 года и позднее) [6]

Затраты на разведочные работы и оценку запасов полезных ископаемых необходимо признать как активы по фактической стоимости. Предприятию необходимо для целей учетной политики разработать порядок на определение видов затрат, относящихся к затратам на разведку и оценку. Такими затратами являются:

1. Приобретение прав на разведочную деятельность недр;
2. Геологические и геофизические исследования;
3. Разведочное бурение;
4. Прокладка шурфов с целью разведки полезных ископаемых, а также ведения геологической съемки;
5. Отбор проб;
6. Осуществление деятельности по оценке экономической целесообразности добычи природных ресурсов.

После признания активы учитываются в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» или МСФО 38 «Нематериальные активы» по моделям учета амортизированной стоимости или справедливой стоимости.

Таким образом, исходя из всего вышесказанного, необходимо выделить следующие различия в рассмотренных выше системах учета:

1. Отечественные стандарты ориентированы в первую очередь на учет по стоимости в момент возникновения затрат. Дисконтирование, тестирование на обесценение и создание резервов не применяются. Расхождения от Международных стандартов и Общепринятых принципов учета США значительны.

2. В Международных стандартах отчетности отсутствует подробная регламентация, тем не менее, основные принципы направлены на создание отчетности, которая будет не только полезна пользователю, но и надежна, достоверна и адекватна для принятия правильных решений. По методам учета можно провести некую параллель с методом полной стоимости ОПБУ США.

3. ОПБУ США разработаны более подробно. Выбор метода учета (между двумя из вышесказанных методов: методом результативных затрат и методом полной стоимости) зависит от базовых предположений компании. Частично объединяет управленческий, а также финансовый учет. Направленность определена как подготовкой надежной, достоверной и полезной отчетности, так и достижением максимальной степени сопоставимости отчетностей различных компаний.

Несмотря на богатый сырьевой потенциал страны существует комплекс серьезных проблем, которые можно решить благодаря совершенству законодательных (нормативных) актов, на основе которых ведется бухгалтерский учет в нефтедобывающих предприятиях, а также повысить уровень использования природных ресурсов внутри страны, что положительно скажется на ее экономическом развитии. К сожалению, многие из имеющихся на сегодня проблем в отрасли нефтедобычи завязаны с государством и проводимой ею политикой, что мешает разработке имеющихся месторождений, то есть затормаживает данный процесс. Немало и таких месторождений на территории России, которые далеко расположены от районов уже освоенных, к тому же на их разработку требуется значительная доля затрат из-за вечной мерзлоты. Таким образом, со стороны государства необходимо уделить больше внимания на экономику внутри страны, а также увеличить финансирование сфер геологоразведки. В том случае, когда деятельность по поиску и оценки полезных ископаемых будет обеспечиваться со стороны государства, можно будет говорить о повышении уровня и качества жизни граждан России.

Список литературы:

- 1. Гранкина Г.П., Кравцов В.И. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции нефтеперерабатывающей промышленности: Учебно-практическое пособие. – Бузулук: БГТИ (филиал) ГОУ ОГУ, 2006. – 130с.*
- 2. Врублевский Н.Д Бухгалтерский учет: учебное пособие для вузов. 4-е изд., перераб. И доп. - М: Бухгалтерский учет, 2006.*

3. Букалов А.В. Принципы построения системы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости в нефтедобывающих предприятиях / А. В. Букалов // Аудит и финансовый анализ. - 2009 г. - № 3
4. Мягких М.А. Необходимость полноты учета затрат на разведку, разработку и эксплуатацию нефтяных месторождений / М. А. Мягких // Аудит и финансовый анализ. - 2011 г. - № 5
5. Кувалдина Т.Б. Бухгалтерский учет затрат на освоение природных ресурсов в соответствии с ПБУ 24/2011 / Т. Б. Кувалдина // Аудиторские ведомости. - 2012г. - № 3
6. Зылева Н.В., Скипин Д.Л. О возможностях анализа поисковых затрат на основе показателей внешней отчетности / Н. В. Зылева, Д. Л. Скипин // Экономика. - 2015.- №1
7. Панкова, С.В. Применение инструментов комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия в процессе аудиторской проверки / С.В. Панкова, О.В. Киселева // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2010. - № 13. – С. 237-244
8. Панкова, С.В. Формирование динамического подхода к комплексному анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций / С.В. Панкова, О.В. Киселева // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. - № 14. – С. 16-22
9. Попов В.В. Экономико-статистическое исследование отчетности по взиманию таможенных платежей / В.В. Попов// автореферат дисс... кандидата экономических наук 08.00.12 Уральский государственный технический университет.- Екатеринбург.- 2009
10. Попов В.В. Статистический анализ и оценка рисков совершения торгово-экономических операций в рамках таможенного союза / В.В. Попов// сборник научных трудов / [Попов В. В. и др.] ; М-во образования и науки Российской Федерации, Федеральное гос. бюджетное образовательное учреждение высш. проф. образования "Оренбургский гос. ун-т". Оренбург.- 2012.- ISBN: 978-5-4417-0112-9.- 127 с.