

О ВОЗМОЖНОСТЯХ АНАЛИЗА ПОИСКОВЫХ ЗАТРАТ НА ОСНОВЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ВНЕШНЕЙ ОТЧЕТНОСТИ

OPPORTUNITIES OF THE EXPLORATION COSTS ANALYSIS BASING ON INDICATORS OF THE EXTERNAL REPORTING

Н.В. Зылёва, Д.Л. Скипин

N.V. Zyleva, D.L. Skipin

Тюменский государственный университет
Tyumen State University

Дата поступления статьи в редакцию 9 ноября 2014 г.

С недавних пор у организаций, выполняющих работы по поиску, оценке и разведке полезных ископаемых, появился новый, отдельно выделяемый вид затрат – поисковый. Поисковые затраты, как затраты на освоение природных ресурсов, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» могут приводить к появлению поисковых активов, нести текущий характер или быть отложенными. В статье приведена авторская трактовка термина «поисковый актив», поскольку его разъяснение отсутствует в нормативном акте.

Открытую информацию о поисковых затратах предоставляет внешняя финансовая отчетность экономического субъекта. Данная информация может заинтересовать внешних пользователей, например, инвесторов, желающих получить сведения о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, необходимые им для принятия решений по вопросам инвестиций в геологоразведку. В связи с этим информация о поисковых затратах, предоставляемая во внешней финансовой отчетности, должна быть достоверной и комплексной. Авторами указана необходимость анализа поисковых затрат с целью создания базы для принятия обоснованных решений.

Представлен авторский взгляд на раскрытие информации о поисковых затратах и поисковых активах в бухгалтерской отчетности экономического субъекта согласно требований положений по бухгалтерскому учету и прокомментирована возможность анализа данной информации. На основе показателей внешней отчетности авторы предлагают исследовать структуру, динамику, состояние, источники формирования и направления выбытия поисковых активов, что позволит оценить результативность геологоразведочной деятельности и выявить тенденции ее развития.

The oil and gas extracting companies which are carrying out search, an assessment and investigation of minerals had a new type of costs recently. These are exploration costs. Exploration costs, in accordance with the Regulations on Accounting 24/2011 "Accounting for the cost of natural resources" costs can lead to emergence of exploration assets, these costs also can be current or deferred. The authors brought their interpretation of the term "exploration assets", because there is no explanation in the normative act.

Open information about exploration costs is provided by external financial statements of the company. This information may be interesting to external users, for example, investors who want to obtain information on financial and economic activity of the economic entity; they need to make decisions on investments in geological exploration. In this regard, information of the exploration costs provided by external financial statements, must be reliable and comprehensive. The authors pointed out the need to analyze the exploration costs to provide the basis for informed decision-making.

The article presents the author's view of the disclosure of the exploration cost and exploration assets in the financial statements of the economic entity, according to the requirements of the Regulations on Accounting. On the basis of indicators of external reporting, the authors propose to investigate the structure, dynamics, status, sources of formation and direction of disposal of exploration assets that will help to assess the effectiveness of exploration activities and to identify trends in its development.

Ключевые слова: поисковые затраты, материальные и нематериальные поисковые активы, бухгалтерская финансовая отчетность, геологоразведка, полезные ископаемые.

Key words: exploration costs, material and intangible exploration assets, financial accounting, geological exploration, minerals.

Введение. Экономика России во многом зависит от количества добытых полезных ископаемых, особенно минерально-сырьевых, таких как нефть и газ. Геологоразведка минерально-сырьевых ресурсов, являющихся стратегическими запасами страны и долгое время находившихся под государственным управлением, представляется весьма сложным для самостоятельного управления и дорогостоящим процессом. Источники финансирования разве-

дочных работ неоднократно менялись – это были средства государственного бюджета, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а в настоящее время – инвестиции добывающих компаний. Для привлечения инвестиций в геологоразведку необходимо предоставлять заинтересованным лицам полезную информацию, на основе которой они будут принимать управленческие решения.

Организации, осуществляющие геологоразведку на определенном участке недр, при формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о затратах на освоение природных ресурсов с недавних пор применяют нормы ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [1]. Внимательное прочтение ПБУ 24/2011 наводит на мысль о том, что имеющееся в нем методическое обеспечение учета затрат на геологоразведочные работы нуждается в определенной доработке, в том числе в части понятийного аппарата и сбора информации о поисковых затратах и движении поисковых активов. Например, в соответствии с указанным ПБУ, затраты на освоение природных ресурсов необходимо признавать как «поисковые затраты», которые, в свою очередь, могут быть отнесены к внеоборотным активам (нематериальным или материальным поисковым активам) или к расходам по обычным видам деятельности. При этом ПБУ 24/2011 не дает определения введенному термину «поисковый актив». Нами предложена следующая его трактовка: поисковый актив – особая категория активов, возникшая в связи с вероятностным характером геологоразведочных изысканий, не предусматривающая выполнение всех условий признания активов, например таких, как использование объекта в течение длительного времени или способность приносить экономические выгоды в будущем.

Как и во многих других ПБУ, в стандарте имеется статья о необходимости раскрытия в бухгалтерской отчетности минимального объема информации о соответствующем участке учета. Представить указанную информацию в статьях пяти отчетных форм, утвержденных в п. 2 приказа Министерства финансов РФ № 66н [2], не представляется возможным, что, на наш взгляд, свидетельствует об обязательности предоставления пояснений как формы отчетности. Более того, часть информации о поисковых затратах (например, постразведочных) необходимо раскрывать в отчетности согласно требований ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [3] и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [4]. Таким образом, необходимо рассмотреть, выполняются ли требования законодательных актов в части предоставления информации о поисковых затратах в формах внешней отчетности организаций, выполняющих геологоразведочные работы, и прокомментировать возможность анализа данных затрат на основе показателей отчетности.

Одним из обстоятельств возрастания роли анализа в нефтегазодобывающей отрасли, по мнению А.Х. Ибрагимовой, является рост затрат на геологоразведочные работы [5]. На наш взгляд, необходимость анализа обусловлена также изменением источников финансирования работ по поиску месторождений полезных ископаемых и снижением компетенций молодых специалистов-геологов, не способных принять оптимальное своевременное решение о продолжении (или прекращении) деятельности по разведке. Своевременный анализ позволит оценить результативность геологоразведочной деятельности, создавая базу для принятия обоснованных управленческих решений.

Обзор литературы. Выход нового ПБУ побудил многих молодых ученых России представить и аргументировать свой взгляд на методику учета затрат на поиск, оценку и разведку полезных ископаемых [6–10]. Имеются труды, посвященные именно поисковым активам, особенностям их состава, оценки и учета [11–13]. Однако, что касается вопросов раскрытия информации о поисковых затратах и поисковых активах во внешней финансовой отчетности, то они практически не представлены в научной и учебной литературе. Также пока не исследованы направления анализа поисковых затрат, в том числе формирующих стоимость поисковых активов.

На наш взгляд, анализ показателей внешней отчетности о поисковых затратах позволит сформировать представление о тенденциях в геологоразведочной деятельности и оценить ее перспективность. Для того, чтобы доказать данную точку зрения, необходимо использовать сравнение, индексы, факторный анализ, системно-структурный подход и другие методы, позволяющие определить результативность поисковых затрат.

Результаты исследования. Возможность проведения достоверного анализа достигается наличием необходимой информации, часть из которой предоставляют показатели бухгалтерской финансовой отчетности. Нормы ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» требуют раскрывать в бухгалтерской финансовой отчетности существенную информацию о поисковых активах, а также возникающих в результате выполнения работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках от текущих и инвестиционных операций. Информация о материальных и нематериальных поисковых активах подлежит раскрытию в части наличия и движения, фактических за-

тратах с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения. Кроме того, ПБУ 24/2011 указывает на необходимость отдельного раскрытия в отчете о финансовых результатах информации о поисковых затратах, признаваемых расходами по обычным видам деятельности, и расходах от списания поисковых активов, относящихся к участку недр, на котором добыча полезных ископаемых признана организацией бесперспективной.

Следует отметить, что затраты на выполнение геологоразведочных работ могут осуществляться как добывающие компании (например, ОАО «Газпром»), так и компании, для которых геологоразведка – основной вид деятельности (например, ООО «Газпром геологоразведка»). Однако, во внешней отчетности ОАО «Газпром» [14] можно увидеть лишь затраты на поиск и разведку полезных ископаемых, формирующие стоимость поисковых активов. Так, по строке 1130 «Нематериальные поисковые активы» (НМПА) бухгалтерского баланса учтены затраты на приобретение лицензий на поиск, разведку и добычу полезных ископаемых на участках недр, в отношении которых целесообразность добычи не установлена, а по строке 1140 «Материальные поисковые активы» (МПА) – затраты на бурение и обустройство поисково-оценочных и разведочных скважин, законченных бурением и находящихся в консервации, на тех же участках недр. Имея показатели по указанным строкам, можно определить удельный вес НМПА или МПА во внеоборотных активах или в валюте баланса, проводя анализ внеоборотных активов в части поисковых активов. Данные показатели позволяют оценить размер и структуру вложений капитала в поисковые активы, а также определить состояние и размер влияния стоимости поисковых активов на структуру баланса и финансовое положение организации.

Поскольку в части раскрытия информации по поисковым активам необходимо предоставить данные о фактических затратах с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации, накопленного обесценения и остаточной стоимости активов на начало и конец отчетного периода, следует приводить соответствующую разъяснительную таблицу в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах [15] (в отчетности ОАО «Газпром» это таблица 9.1 «Наличие и движение поисковых активов»).

По указанным выше строкам актива бухгалтерского баланса отражается не только

сформированная стоимость поисковых активов, но и вложения в соответствующий актив. Информацию об изменениях, связанных с капитальными затратами в поисковые активы, необходимо также предоставить в отчетности. Для отражения данной информации в отчетности ОАО «Газпром» предусмотрена таблица 9.2 «Поисковые затраты, признаваемые внеоборотными активами» пояснений. Однако, на наш взгляд, название таблицы двусмысленно, поскольку не понятно точно, о чем идет речь – о признанных поисковых активах либо только о вложениях в них (так как поисковые затраты, признаваемые внеоборотными активами, и есть поисковые активы). Для того чтобы не возникало неясности при прочтении отчетности, считаем, что правильнее было бы назвать таблицу «Вложения в поисковые активы». В таблице, кроме информации о понесенных затратах на создание объекта, наглядно представлено, принят ли объект к учету в качестве сформированного поискового актива, либо капитальные затраты списаны на прочие расходы (например, при ликвидации). Наличие данных в графе «Затраты за период» может свидетельствовать о денежных потоках от инвестиционных операций. Так, в отчете о движении денежных средств ОАО «Газпром» выделены отдельной статьей платежи на создание и покупку поисковых активов.

На основе информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах можно рассчитать показатели структуры, динамики как затрат на создание поисковых активов, так и непосредственно поисковых активов, а также индикаторы состояния и движения объектов материальных и нематериальных поисковых активов. Структурный и динамический анализ покажет тенденции изменения величины поисковых затрат в разрезе объектов НМПА, МПА и затрат, связанных с формированием НМПА и МПА, а также пропорции их изменения. Анализ состояния даст возможность оценить изношенность поисковых активов. Изучение движения НМПА и МПА позволит увидеть объемы геологоразведочной деятельности, а также выявить рациональность дальнейшего освоения месторождения. Если поисковые активы выбывают в результате перевода в основные средства или нематериальные активы, то это свидетельствует о возможности дальнейшего использования данных поисковых активов в деятельности организации в связи с документально подтвержденной вероятностью выгоды от добычи полезных ископаемых. Если происходит спи-

сание поисковых активов по причине непригодности к дальнейшему использованию ранее установленного срока службы, то это говорит о признании организацией добычи полезных ископаемых на определенном участке недр бесперспективной.

Поскольку ПБУ 24/2011 обязывает проводить переоценку поисковых активов, то в случае увеличения стоимости указанных активов сумма их дооценки будет отражена в общем показателе строки 1340 «Переоценка внеоборотных активов» бухгалтерского баланса. Узнать, были ли переоценены именно поисковые активы и, если да, то на какую стоимость, можно в приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Так, в таблице 9.1 «Наличие и движение поисковых активов» приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах отчетности ОАО «Газпром» имеются графы для отражения сумм переоценки. Кроме того, указанная таблица имеет графы для отражения убытка от обесценения поисковых активов. Однако переоценка согласно российскому законодательству включает дооценку и уценку, при этом уценка – разница между прежней и сниженной ценой – и есть не что иное, как обесценение. Таким образом, смеем предположить, что под переоценкой в данном случае ОАО «Газпром» подразумевает лишь дооценку стоимости поисковых активов, и было бы логичнее так и назвать соответствующую графу таблицы. Справедливости ради необходимо отметить, что на необходимость проведения и обесценения, и переоценки поисковых активов указывает ПБУ 24/2011, что на наш взгляд нелогично. Кроме того, такое прочтение нормативного акта невозможно истолковать однозначно: если учитывать снижение стоимости поисковых активов как уценку, то ее сумму можно относить в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, но при этом необходимо также корректировать сумму начисленных амортизационных отчислений по данному активу; если снижение стоимости поисковых активов трактовать как обесценение, то резерв под обесценение нужно формировать за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов организации) и, следовательно, уменьшать текущую прибыль. Увеличение показателя строки бухгалтерского баланса 1340 «Переоценка внеоборотных активов» приводит к росту собственного капитала организации, что положительно сказывается на показателях фи-

нансовой устойчивости и свидетельствует об укреплении финансового состояния.

Информация о поисковых затратах, признаваемых в отчетном периоде как расходы по обычным видам деятельности, представлена в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах соответствующей таблицей (таблица 6 приложения 3 к приказу Министерства финансов РФ № 66н), где затраты группируются по элементам затрат, продицированным ПБУ 10/99. Необходимо помнить, что все указанные в данной таблице затраты могут быть поисковыми только у компаний, для которых геологоразведка – основной вид деятельности; для добывающих компаний, осуществляющих разведку, текущие поисковые затраты будут учтены в общих суммах производственных затрат отчетного периода. Наличие информации о текущих поисковых затратах в отчетности организации позволит определить долю данных расходов в общей сумме поисковых затрат, проанализировать структуру текущих поисковых затрат и тенденции ее изменения. Это дополнит картину анализа поисковых затрат по данным внешней отчетности.

Организация полевых геологоразведочных работ нередко наносит ущерб окружающей среде, в связи с чем обязательства в отношении охраны окружающей среды включаются в состав расходов организации. Затраты на природоохранные мероприятия в основном имеют текущий характер, однако полная рекультивация земельных участков, отводившихся во временное использование организациям геологоразведки, до состояния, близкого к природному, возможно лишь после окончания геологоразведочного цикла [16]. В целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты производства, организациям предоставлено право на создание резерва предстоящих расходов для учета оценочного обязательства.

Однако, среди указанных в отчетности ОАО «Газпром» оценочных обязательств (таблица 7 пояснений) обязательства на охрану окружающей среды нет. По данному поводу в пояснениях прописано, что земельные участки, на которых производятся разведочные работы, ОАО «Газпром» сдает в аренду дочерним обществам (недропользователям), которые и используют их в соответствии с условиями полученных ими лицензионных соглашений. Именно данные арендаторы-недропользователи, согласно ст. 22 Федерального закона «О недрах» [17], и обязаны обеспечить ликвидацию в установленном порядке горных выработок и буровых скважин, не подлежащих использованию,

и приведение участков земли и других природных объектов, нарушенных при пользовании недрами, в состояние, пригодное для их дальнейшего использования. Таким образом, оценочные обязательства по восстановлению окружающей среды должны быть в отчетности ООО «Газпром геологоразведка», которое непосредственно проводит разведочные работы на участках недр и является недропользователем.

В соответствии с ПБУ 8/2010, в бухгалтерской отчетности по признанному оценочному обязательству в отношении охраны окружающей среды следует раскрывать информацию об ожидаемом сроке его исполнения, а также признанной либо списанной сумме обязательства. ПБУ 4/99 в отчетности требует приводить данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, данные о текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации. Как видно, данная информация может найти отражение лишь в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Авторы предлагают дополнить предложенную в пояснениях таблицу «Оценочные обязательства» колонкой «Ожидаемый срок исполнения оценочного обязательства», а ниже таблицы, в которой будут отражены все аспекты движения сумм оценочного обязательства в отношении охраны окружающей среды, в текстовой форме раскрыть информацию о природоохранных мероприятиях. Это повысит аналитические возможности отчетности, даст возможность исследовать оценочные обязательства по срокам образования и срокам исполнения, что позволит определить перспективную текущую ликвидность и платежеспособность организации.

Поскольку в бухгалтерском балансе отведено две строки для оценочных обязательств (строка 1430 в разделе «Долгосрочные обязательства» и строка 1540 в разделе «Краткосрочные обязательства»), на наш взгляд, целесообразно переводить долгосрочные оценочные обязательства в краткосрочные, когда до срока исполнения обязательства остается менее года, повысив тем самым качество отчетной информации. Более того, это позволит объективно оценивать уровень платежеспособности организации, так как краткосрочные оценочные обязательства применяются в расчете коэффициентов ликвидности.

Заключение. Развитие геологоразведочной отрасли требует больших инвестиций. При-

влечение таких инвестиций в условиях жесткой конкуренции требует формирования достоверной и своевременной информации, в том числе и о производственных затратах. Сформированная по всем требованиям законодательства финансовая информация о поисковых затратах должна быть полезной для пользователей, которые будут принимать различные решения в отношении данного экономического субъекта. Инструментом для управления производственной деятельностью, выбора направлений инвестирования капитала и прогнозирования отдельных финансовых показателей является анализ финансовой отчетности. Сама по себе бухгалтерская финансовая отчетность носит нейтральный характер, поэтому любое управленческое решение должно быть обосновано и подтверждено расчетами.

Поисковые затраты носят как капитальный, так и текущий характер. В части капитальных поисковых затрат, в том числе сформированных стоимостью поисковых активов, на основе данных отчетности можно исследовать их структуру, динамику, состояние, удельный вес, источники формирования и направления выбытия, а также оценить объемы геологоразведочных работ и их целесообразность. Наличие информации в отчетности о текущих поисковых затратах позволит определить долю данных расходов в общей сумме поисковых затрат, проанализировать их структуру и тенденции изменения. Отложенными поисковыми затратами могут явиться обязательства по охране окружающей среды. Имея информацию о сроках образования и сроках исполнения оценочного обязательства, можно более точно определить перспективную текущую ликвидность и платежеспособность организации.

Все представленные выше направления анализа поисковых затрат могут быть раскрыты в ходе исследования показателей внешней отчетности (бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к этим формам) организации, выполняющей геологоразведочные работы. Однако данные источники не позволяют комплексно подойти к оценке оптимизации поисковых затрат, выявить резервы их снижения, а только дают возможность раскрыть потенциал поисковых работ и тенденции развития организации. Для этих целей необходимо обратиться к данным управленческого учета.

Постоянное внимание к результатам анализа поисковых затрат на геологоразведочные работы управленческого коллектива позволит принимать грамотные и своевременные реше-

ния, сделать работу предприятия стабильной, внешним же пользователям поможет оценить перспективность осваиваемых месторождений.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) : утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2011 г. № 125н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О формах бухгалтерской отчетности : Приказ Министерства финансов России от 2 июля 2010 г. № 66н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) : утв. Приказом Министерства финансов РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. *Ибрагимова А. Х.* Управленческий анализ затрат на нефтегазодобывающих предприятиях // Управление экономическими системами : электронный научный журнал. – URL : <http://uecs.ru/otraslevaya-ekonomika/item/965-2012-01-21-05-43-59>.

6. *Аглямова Л. Ф.* Учет расходов на поиск, оценку и разведку полезных ископаемых // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2013. – № 4 (19). – URL : <http://ekonomika.snauka.ru/2013/04/2111>.

7. *Белоногов А. Н., Харченко О. Н.* Особенности учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 4. – С. 42–48.

8. *Диркова Е. Ю.* Особый порядок учета затрат на освоение природных ресурсов // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 4. – С. 61–65.

9. *Кувалдина Т. Б.* Бухгалтерский учет затрат на освоение природных ресурсов в соответствии с ПБУ 24/2011 // Аудиторские ведомости. – 2012. – № 3. – С. 3–8.

10. *Терехова В. А.* Об учете затрат на освоение природных ресурсов // Всё для бухгалтера. – 2012. – № 6. – С. 21–24.

11. *Бреславцева Н. А., Каращенко В. В., Проскурина В. А.* Учет и оценка поисковых активов согласно требованиям ПБУ 24/2011 и МСФО (IAS) 36, МСФО (IFRS) 6 // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 20. – С. 2–10.

12. *Парасоцкая Н., Гуля А.* Понятие и виды поисковых активов. Порядок учета и налогообложения операций с поисковыми активами (ПБУ 24/11) // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2013. – № 1. – С. 297–301.

13. *Попов А. Ю.* Особенности бухгалтерского учета поисковых активов // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2013. – № 5 (49). – С. 69–75.

14. Годовая бухгалтерская отчетность ОАО «Газпром» за 2013 год. – URL : <http://www.gazprom.ru/f/posts/52/479048/gazprom-accounting-report-2013.pdf>.

15. *Зылёва Н. В.* Раскрытие информации о поисковых затратах и поисковых активах в пояснениях к бухгалтерской отчетности // Академический вестник ТГАМЭУП. – 2013. – № 3 (25). – С. 94–101.

16. *Городнова Н. В., Скипин Д. Л.* Оценка инвестиционных проектов по рекультивации нарушенных земель при освоении, строительстве и эксплуатации объектов нефтегазового комплекса // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 39. – С. 105–108.

17. О недрах : Федеральный закон РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 (в ред. от 29 декабря 2014 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».