

АНАЛИЗ СООТВЕТСТВИЯ ОСНОВНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИХ ГОРНОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ ТРЕБОВАНИЯМ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

Чая В.Т. д.э.н., профессор.
Боноева Н.А., соискатель,
кафедра «Учета, анализа и аудита»

МГУ им. М.В. Ломоносова

1. ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГОРНОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ РОССИИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО: ПРОБЛЕМЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ

Стандартизация[1] – предполагает разработку стандартов учетных процедур, применимых в любой стране. Ведущая роль в этом принадлежит Совету по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), который в результате реорганизации Комитета по международным стандартам финансовой отчетности принял полномочия по разработке стандартов (КМСФО). В результате преобразований структура КМСФО включает в себя четыре блока: Совет попечителей, СМСФО, Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности, Консультативный совет по международным стандартам [2].

Стандартизация финансовой отчетности благодаря КМСФО (СМСФО) осуществляется по двум направлениям:

1. Гармонизация [3] – длительный процесс, в результате которого национальные стандарты учета и отчетности приводятся в соответствие с МСФО;
2. Конвергенция (сближение) – предполагает выработку КМСФО и национальными регулирующими органами совместных решений учетных задач, обеспечивающих наиболее эффективную и качественную подготовку и представление информации в финансовой отчетности.

С момента образования в 1973 году КМСФО была проведена значительная работа по выявлению доверия к системе международных стандартов, а также по сотрудничеству с такими организациями как Международная федерация бухгалтеров и Международная организация комиссий по ценным бумагам.

Особенности операций присущих горнодобывающим предприятиям привели к возникновению нестандартных и сложных правил учета. В 1998 году КМСФО сформулировал предварительную позицию по целому ряду спорных вопросов, среди которых можно выделить следующие:

- методы амортизации капитализированных затрат;
- степень, в которой количество и ценность запасов полезных ископаемых влияют на порядок признания объектов учета, оценку и раскрытие информации;
- оценка запасов полезных ископаемых.

Необходимость стандартизации добывающей отрасли обусловлена ее спецификой, которая главным образом заключается в следующем:

- Крупные суммы денежных средств вовлечены на всех стадиях разработки месторождений полезных ископаемых. Все затраты являются существенными.
- Расходы на разведку и разработку месторождения возникают до получения выручки.
- Разведка может быть неудачной или разработка месторождения может быть экономически нецелесообразной, в обоих случаях понесенные затраты представляют собой убытки.
- Часто встречается распределение затрат, когда группа добывающих предприятий включает ряд дочерних компаний.
- Затраты окупаются в течение нескольких отчетных периодов.
- В конце срока эксплуатации месторождения большинство производственных объектов не имеют остаточной стоимости, таким образом, амортизация зависит не от временного фактора, а от объема породы, которая еще будет добыта.
- Крупные затраты могут возникнуть по окончании разработки месторождения, в связи с необходимостью восстановления ландшафта.

Перечисленные особенности операций по разведке и добыче ресурсов вызывают две категории спорных и дискуссионных проблем: учетного и терминологического характера.

Учетные проблемы:

- цены на реализацию цветных, драгоценных металлов могут сильно меняться с течением времени, следовательно, стоимость прав на разработку запасов руды может также варьироваться;
- должны ли административные расходы признаваться в момент их приведения или оценочная величина будущих административных расходов подлежит амортизации на протяжении всего периода эксплуатации скважины;
- в каком объеме должны подлежать капитализации затраты, связанные с поиском, приобретением и разработкой месторождений полезных ископаемых.

Проблема терминологии: Различия между компаниями в подходах к организации учета связаны с разным определением ими ключевых понятий добывающей отрасли. Например, таких, как «резерв»¹, «ресурс»², «разработка»³. Основной актив горнодобывающих предприятий (далее ГДП) – это резервы или ресурсы. В международных стандартах эти понятия имеют разные значения. Ресурсы физически залегают на месторождении. Однако не известно, будет ли их добыча экономически целесообразной. Сырье же, которое выгодно добывать, называют резервами. Определяя термин «разработка», МСФО 38 относит к ней деятельность по исследованиям и разработке до начала добычи или использования минеральных ресурсов. «Сырьевые» фирмы термин «разработка» относят к этапу, когда сырье готовят к промышленному производству или добыче, в такой трактовке «разработка» больше похожа на деятельность по созданию актива, чем на затраты, которые компания несет при разработке месторождения. Понимание термина «освоение природных ресурсов» тоже неоднозначно среди учетных работников и прежде всего, по составу работ и затрат, соотносимых с этим понятием.

¹ Резервы – обязательства, для которых существует временная неопределенность или неопределенность в сумме обязательства (МСФО (IAS)37 Резервы, условные обязательства, условные активы).

² Ресурс = Актив (Концептуальные основы МСФО).

³ Разработка – применение результатов исследований либо иных знаний при планировании или проектировании производства или новых существенно усовершенствованных материалов, изделий, продуктов, процессов, систем или услуг до начала коммерческого производства или использования (МСФО (IAS)38 «Нематериальные активы»)

Приоритетной группой пользователей в § 10 Концепции МСФО названы инвесторы. По мнению КМСФО удовлетворение их потребностей позволяет попутно удовлетворить основную часть интересов других пользователей, поскольку инвесторы являются поставщиками рисков капитала для предприятия. Несовпадения в методах отчетности горнодобывающих компаний могут привести к тому, что инвесторы и акционеры не получают полной картины основных итогов их деятельности, и, как следствие, – заниженная капитализация ценных бумаг (акций).

Исследования, проведенное КПМГ, показывает, что хотя в целом по отчетности предприятия отрасли подают хороший пример компаниям других отраслей, все еще существуют проблемы с представлением точных отчетных данных о показателях деятельности горнодобывающих компаний.

Для исследования были выбраны ГДП из стран, находящихся за пределами традиционных горнодобывающих регионов в таких государствах, как Австралия, Канада, ЮАР, Великобритания и США. В результате сопоставления деятельности горнодобывающих компаний, традиционных регионов добычи полезных ископаемых с деятельностью предприятий в странах с развивающейся экономикой выявлены существенные различия в тенденциях представления отчетности. Основные расхождения отмечались в таких направлениях, как представление информации о запасах и ресурсной базе и раскрытие данных о размерах выплачиваемого вознаграждения. Около 90% компаний, действующих в традиционных горнодобывающих бассейнах, предоставляют подобную информацию, тогда как в странах, с развивающейся экономикой, ее доля составляет менее 20%.

Помимо озабоченности относительно противоречивого характера данных в представляемой отчетности, в обзоре КПМГ отмечается тот факт, что предприятия горнодобывающей отрасли предпринимают серьезные шаги по повышению качества и увеличению количества информации, представляемой на рассмотрение акционеров. Прошедшая аудиторскую проверку финансовая отчетность, больше не является единственным основным инструментом отчетности. Она дополняется презентациями для инвесторов, квартальными отчетами и отчетами нефинансового характера, содержащими анализ устойчивости развития предприятий. Очевидное улучшение положения дел в отчетности горнодобывающих компаний позволяет утверждать, что использование передовой практики подготовки и представления финансовой отчетности в этой отрасли находится на достаточно высоком уровне, характерном для других отраслей экономики. Все большее значение для предприятий горнодобывающего сектора приобретают отчетности в социальных вопросах и вопросах охраны окружающей среды. Внушительное число банкротств и серьезных экономических неудач целого ряда крупных корпораций заставило компании горнодобывающего сектора совершенствовать свою отчетность в отношении корпоративного управления. В настоящее время в странах, традиционно занимающихся добычей полезных ископаемых, такую отчетность в той или иной форме представляют все компании, тогда как в новых добывающих регионах этот показатель составляет лишь 50%.

Признавая возрастающую ответственность руководства за управление рисками, 95% компаний стран традиционных добывающих бассейнов отметили использо-

вание ими официально утвержденных процедур оценки рисков. Аналогичный показатель у компаний в странах с развивающейся экономикой, составил всего лишь 8%.

Хотя международная стандартизация отчетности началась еще в начале XX века, тем не менее ни один из существующих международных стандартов не затрагивал вопросы отражения в отчетности затрат на разведку и оценку месторождений полезных ископаемых. Поэтому, следуя требованиям МСФО (IAS)8 «Учетная политика», организации самостоятельно определяли правила учета таких затрат. У разных компаний правила различаются – это усложняет анализ и сопоставление финансовой отчетности различных добывающих компаний.

Вопросы, связанные с практикой учета и составления отчетности в добывающих отраслях, впервые были включены в рабочую программу Комитета по международным стандартам финансовой отчетности в 1998 году. Понимая значение данного сектора для экономики многих стран, КМСФО предложил начать осуществление комплексного проекта в целях разработки приемлемого на международном уровне подхода к решению многочисленных вопросов по финансовой отчетности.

Начало нового, конец прошлого тысячелетия явилось переломным этапом в деятельности КМСФО по регулированию добывающей отрасли:

1. 1998 г. Сформирован Комитет по согласованию, чтобы выявить основные проблемы учета и отчетности в добывающих отраслях.
2. В 2000 году был выполнен план по созданию единого набора МСФО. Однако, сложность технологий производства в некоторых отраслях промышленности и существование специфики финансово-хозяйственной деятельности этих организаций не позволяют применять общие правила МСФО и приводят к необходимости разработки специальных стандартов финансовой отчетности.
3. В этом же году Европейская комиссия проинформировала Совет министров ЕС и Европейский парламент о подготовке постановления о применении МСФО европейскими компаниями, чьи акции котируются на фондовых биржах в Европе;
4. В ноябре 2000 года комиссия по разработке стандартов для добывающих отраслей промышленности выпустила разъяснения по вопросам составления финансовой отчетности организациями добывающих отраслей «Extractive Industries. An Issues Paper issued for comment by the IASC Steering Committee on Extractive Industries. Comments to be submitted by 30 June 2001. – IASC, November 2000», который, по сути, представляет проект будущего стандарта. Во введении к данному документу особо отмечено, что он не в обязательном порядке отражает официальное мнение КМСФО по данному вопросу. Данный документ разрабатывался при содействии подготовительного комитета в составе экспертов по добывающей промышленности.
5. Июль 2001 г. Разработка «сырьевого» стандарта приостановлена (отчасти это было обусловлено реформой Комитета по МСФО).
6. Сентябрь 2002 г. Совет по международным стандартам решил, что к 2005 году (когда большинство европейских корпораций будет составлять отчетность по МСФО) всеобъемлющий и достаточно подробный стандарт принять не получится.
7. Апрель 2004 г. Совет по международным стандартам сформировал рабочую группу, состоящую из представителей Австралии, Канады, Норвегии и ЮАР, чтобы разработать конкретные положения стандарта.

В качестве очередной меры по стандартизации финансовой отчетности добывающих предприятий в декабре 2004 г. версия МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов», одобрена Советом по международным стандартам и опубликована. Однако, работа над этим стандартом не закончена и по сей

день, одобренный вариант стандарта – это лишь промежуточный этап, закончить работу над стандартом IFRS 6 и над связанными с ним изменениями в других стандартах планируется к 2007 году.

Параллельно Международный Комитет по стандартам оценки (МКСО) выпустил седьмое издание Международных стандартов оценки – МСО 2005 г. В указанные документы были включены специальные стандарты, посвященные оценке активов полезных ископаемых. Новым руководством, содержащим данные стандарты, является «Оценка стоимости объектов имущества в добывающих отраслях». Эти правила были разработаны международной группой экспертов из стран с высокоразвитой добывающей промышленностью и со значительным накопленным опытом регулирования отношений в этой сфере – Австралии, Канады, Южной Африки и США.

Разработка и принятие МСФО (IFRS)6, а также МСО 2005 является значительным этапом в процессе объединения практики финансовой отчетности горнодобывающих и нефтяных компаний во всем мире. Новый стандарт МСФО или поправки к существующему стандарту могут оказать существенное влияние на практику подготовки финансовой отчетности предприятия, и на способ представления им информации о финансовом положении. Хотя, новый стандарт ужесточает действующие требования, в России пока еще будет разрешено в значительной степени применять прежнюю практику до того момента, пока МСФО не завершит свой комплексный проект в этой области.

Отечественные специалисты в области бухгалтерского учета активно обсуждают ход реформы учетной системы в России, выявляя факторы, как стимулирующие, так и препятствующие адаптации российской системы бухгалтерского учета к требованиям международных стандартов.

Так, Е.А. Мизиковский и Т.Ю. Дружиловская среди стимулирующих факторов выделяют: наличие крупных корпоративных структур, доминирующих в своих отраслях, включаемых в мировые рейтинги, и ориентирующих финансовую отчетность на различных пользователей (в том числе иностранных), а также тенденции к росту иностранных инвестиций в отечественные предприятия. В тоже время, среди препятствий на пути адаптации бухгалтерского учета в России к МСФО отмечают: малое число корпораций мирового класса; просроченная кредиторская задолженность многих предприятий; методологическое и организационное отставание финансовых инструментов; ориентация подавляющего большинства ГДП на потребности налоговых служб [4].

В.Ф. Палий справедливо выделяет объективные и субъективные причины трудностей, возникающих на пути реформирования национальной системы бухгалтерского учета. Среди объективных причин выделены [5]:

- недостаточный уровень развития корпоративных отношений и управления собственностью (слияние собственников и управляющих компаний в одном лице);
- невосстребованность публичной отчетности;
- существенное влияние советской школы бухгалтерского учета (сохранение единства бухгалтерского учета, ориентация практически на единственную оценку по себестоимости);
- состояние научных исследований в области учета.

К субъективным причинам относятся:

- недостаточная квалификация бухгалтерских кадров,
- устаревшие методики ведения бухгалтерского учета,

- отсутствие методологии разделения финансового и управленческого учета.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности в России на среднесрочную перспективу, в соответствии с Концепцией [6], является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике России. Для реализации поставленной цели в Концепции намечены основные направления по дальнейшему развитию бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.): повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности; создание инфраструктуры применения МСФО; изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности; усиление контроля качества бухгалтерской отчетности; существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Начало перехода отечественных ГДП на МСФО знаменуется моментом принятия 6 марта 1998 года постановления Правительства №238 «Программы реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». С того времени утверждено двадцать положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) по разным разделам учета, новый план счетов бухгалтерского учета и различные методические указания.

Поиск и разведка полезных ископаемых относится к стратегическим задачам страны. Отсутствие единообразного подхода к критериям определения, признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов геологоразведочных работ; необходимость в доведении достоверной информации до всех заинтересованных сторон в целях обеспечения надлежащего разъяснения и понимания происшедших изменений явились одной из основных причин разработки национального стандарта.

В ноябре 2003 года приступил к разработке экспертный совет Института профессиональных бухгалтеров России отечественного стандарта «Добывающие отрасли», о поддержке создания национального стандарта объявили основные сырьевые компании страны (ОАО «Сургутнефтегаз», ОАО «Газпром», ОАО «Алроса» и др.). Проект ПБУ представлен как общий стандарт для горнодобывающей и для нефтегазовой отраслей, но с обязательным обозначением самостоятельных требований или принципов применительно к горнодобывающей промышленности и нефтегазовой отрасли в соответствии с тем, что будет необходимо для учета специфики каждой отрасли.

Необходимо принимать во внимание и долгосрочную политику государства, которая, начиная с 1992 года, направлена на стимулирование геологоразведочных работ. Поэтому и разведка, и подготовительные работы в добывающих отраслях включались в себестоимость производимой в текущем периоде продукции (данные расходы никак не относились к произведенной продукции) и принимались для целей исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Дополнительными ограничениями при подготовке нового ПБУ является его соответствие Принципам подготовки и составления финансовой отчетности КМСФО, федеральным законам «О бухгалтерском учете», «О

недрах», «О газоснабжении в Российской Федерации», «О континентальном шельфе Российской Федерации».

Область действия ПБУ должна распространяться на следующие виды деятельности:

- региональное геологическое изучение, включающее региональные геолого – геофизические работы и другие работы, направленные на общее геологическое изучение недр, а также иные работы, проводимые без существенного нарушения целостности недр;
- геологическое изучение, включающее поиски и оценку месторождений полезных ископаемых, а также геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- разведка месторождений полезных ископаемых, направленная на изучение характеристик месторождений (залей), обеспечивающих составление технологической схемы разработки (проекта опытно-промышленной эксплуатации) месторождения (залей), а также уточнение промысловых характеристик эксплуатационных объектов в процессе разработки;
- добыча полезных ископаемых, в том числе использование отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств;
- строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Настоящий стандарт предполагает единый подход к правилам отражения в учете и отчетности организаций добывающих отраслей хозяйственных операций и других событий, результатом которых на отчетную дату становятся имущество и обязательства организации.

Для целей стандарта это, прежде всего [7]:

- состав расходов и порядок их учета при осуществлении добывающими организациями хозяйственной деятельности, связанной с пользованием недрами;
- объем капитализации расходов, связанных с использованием недрами;
- методы амортизации капитализированных расходов;
- учет степени влияния количества и качества запасов полезных ископаемых на порядок признания объектов учета, оценку и раскрытие информации;
- оценка и отражение в учете и отчетности запасов полезных ископаемых.

Минфин РФ крайне заинтересован в создании стандарта «Добывающие отрасли», в идею которого заложены принципы подготовки и составления финансовой отчетности КМСФО. Появление нормативного документа позволит снять ряд назревших вопросов бухгалтерского учета, возникших в результате существенного изменения законодательства за последние несколько десятков лет. Важно, чтобы на разработке стандарта работа по реформированию учета в добывающих отраслях не за-

кончилась, так как отраслевые нормативные акты, регламентирующие порядок ведения учета и формирования себестоимости продукции (работ, услуг) в ГДП слишком устарели. Достаточно широкое применение американских национальных стандартов (US-GAAP) аргументируются ГДП наличием детальных рекомендаций в части расходов, составляющих себестоимость.

К 2005 году американская и международная системы финансовой отчетности практически единственные учетные системы, использующиеся большинством горнодобывающих компаний. Предприятия отрасли нуждаются в последовательном и непротиворечивом представлении отчетной информации. Однако, в настоящее время не только инвесторы с большим трудом разбираются в многочисленных правилах учета. Даже специалисты регулирующих органов оперируют разными определениями запасов. Горнодобывающая отрасль представляет собой действительно международную отрасль мировой экономики, и поэтому ей необходимы единые глобальные стандарты определения запасов, учетные стандарты и стандарты подготовки и представления отчетности.

2. АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ГОРНОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ: СПЕЦИФИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ

Добывающая промышленность в настоящее время переживает период слияний и поглощений компаний. Наряду с поисково-разведочными работами компании приобретают дополнительные запасы ресурсов путем покупки шахт/рудников других компаний. Для того чтобы подготовить компанию к происходящим переменам, необходимо составлять отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, поскольку приобретения могут полностью или частично финансироваться за счет выпуска акций.

Для целей учета деятельность далее ГДП разделяется на определенные фазы (этапы), каждая из которых влечет появление характерных активов и обязательств финансовой отчетности (табл. 1.). Перечисленные фазы не всегда следуют одна за другой в приведенной последовательности, выполнение ряда из них может осуществляться одновременно с другими. Например, в процессе добычи производится дополнительная разведка (доразведка) полезных ископаемых или к рекультивации участка приступают задолго до завершения срока лицензии.

Таблица 1

СПЕЦИФИЧЕСКИЕ ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГДП

Этапы производства ГДП	Элементы финансовой отчетности
Приобретение прав пользования участком недр	Нематериальные активы – права на осуществление разведки и добычи полезных ископаемых, полученные на основании лицензии или подписания контракта (например, контракты, аналогичные соглашениям о разделе продукции)
Геологоразведочные работы	Текущие активы – расходы будущих периодов по видам работ (геофизические, топографические, геологические и т.д.)
Разработка месторождений	1. Активы по разработке и оценке месторождений: - активы по обустройству месторождений (подъездные пути, общежития, мед. учреждения и т.п.); - скважины, бурильное оборудование и прочие приспособления; - незавершенное строительство. 2. Выручка от полезных ископаемых, добытых и проданных до начала полномасштабной добычи
Добыча	Выручка от реализации попутной продукции
Рекультивация участков после окончания добычи (перед сдачей лицензии на разработку недр).	Расходы: - по выводу активов из эксплуатации; - по восстановлению окружающей среды

В балансе ГДП специфические статьи финансовой отчетности агрегированы в разделах:

- I. *Внеоборотные активы*: основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство.
- II. *Текущие активы* – расходы будущих периодов.
- III. *Долгосрочные обязательства*: обязательства по выводу основных средств из эксплуатации и восстановлению окружающей среды, по выплате в будущем корпоративных пенсий сотрудникам.

Приближение финансовой отчетности ГДП международным требованиям возможно при устранении разрыва между отечественными и международными общеметодологическими и специфицированными стандартами.

I. Внеоборотные активы

После принятия Концепции бухгалтерского учета [6] понятие активы в России соответствует МСФО как ресурсы, контролируемые организацией в результате операций и событий, имевших место в прошлом или отчетном периодах, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем.

Формально критерии признания активов России указанные в Концепции предельно приближены к международным, однако больше дискуссий среди специалистов бухгалтерского учета ведется о выборе метода оценки актива. Основная дискуссия развернулась между подходом, основанным на оценке актива по исторической стоимости и подходом, основанным на текущей стоимости актива.

Первый подход отдает предпочтение оценки активов по себестоимости, поскольку данная оценка лучше отражает прошлую деятельность компании. Второй подход базируется на оценке по текущим затратам. Он позволяет выявить перспективы фирмы в будущем.

Представители второго подхода нередко, хотя и не всегда, во главу угла ставят оценку прибыли, а баланс для них не более чем опись сальдо счетов, переходящих на будущий период. Отсюда следует, что оценка активов для «историков» имеет второстепенное значение.

Сторонники оценки активов по текущей стоимости на первое место ставят баланс, считая уровень прибыли производным от деятельности компании. FASB определил эти два подхода как доходы/расходы и актив/кредиторская задолженность. Многообразие способов оценки активов это связано с тем, что ни один подход не может в равной степени отвечать всем задачам, поскольку в каждом случае необходимо учитывать, кто будет пользоваться информацией и с какой целью.

МСФО чаще используется оценка актива по текущей и по справедливой стоимости.

I. *Текущая стоимость* может также называться восстановительной стоимостью и имеет большое значение для учетной оценки и представляется особенно важным при предоставлении информации о влиянии инфляционных процессов. При установлении исходной цены приобретения, текущая стоимость выступает приближенным показателем справедливой стоимости. Говоря о недостатках оценки актива по текущей стоимости приобретения, следует выделить следующее:

1. Текущая стоимость неприемлема для ГДП (по причине сезонности производства).
2. Если идет изменение текущих расходов, то оно не обязательно сопровождается изменением текущих продажных

цен. Таким образом изменение затрат не всегда сопровождается изменением цен.

Существует расчетная величина текущей стоимости для целевого использования, называется экспертная оценка.

Экспертная оценка = текущая оценка замены – накопленный износ.

Достоинство экспертных оценок в том, что, будучи рассчитанными сторонним лицом, они представляются более объективными, нежели полученные специалистами самой фирмы. Недостаток состоит в том, что данный метод оценки носит периодический характер, следовательно, такая оценка будет устаревать со временем.

II. *Справедливая стоимость* согласно МСФО, это сумма на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях. То есть справедливая стоимость это вероятностная величина, которую мы ожидаем получить на основании прогноза будущих событий, связанных с реализацией данного актива. В МСФО выделяют четыре типа актива, к которым применяется учет по справедливой стоимости, это:

1. Инвестиционные инструменты.
2. Инвестиционная собственность.
3. Основные средства.
4. Нематериальные активы.

Согласно предложениям Европейской комиссии не могут оцениваться по справедливой стоимости следующие статьи:

- активы, не являющиеся финансовыми инструментами;
- обязательства, кроме тех, которые: составляют часть портфеля ценных бумаг, предназначенных для продажи, учитываются как хеджированные статьи и являются производными финансовыми инструментами.

В соответствии с требованиями МСФО, если фирма приобретает основные средства с отсрочкой платежа, его первоначальную стоимость нужно формировать с дисконтом (корректировкой). Дисконтирование проводят по рыночной процентной ставке (для кредитов, которые по своим условиям аналогичны отсроченному платежу за объекты основных средств). В РПБУ принцип дисконтирования отсутствует. Соответственно первоначальную стоимость актива всегда определяют по номинальной величине платежей. Отсутствие оценки по дисконтированной стоимости в ПБУ 1/98 «Учетная политика» следует считать серьезным недостатком, учитывая обоснование методики ее расчета, в условиях кризиса, инфляционных процессов.

Основные средства

Учет основных средств по международным стандартам регламентируется МСФО (IAS) 16 «Объекты имущества, машины и оборудование» (Property, Plant and Equipment). Первая редакция стандарта была разработана в 1982 году. Последний раз стандарт был пересмотрен в 2003 году, а внесенные изменения вступили в силу с 1 января 2005 года. В новую редакцию МСФО (IAS) 16 были включены требования следующих положений Комитета по интерпретациям:

- «Затраты на модернизацию существующего программного обеспечения» (ПКИ-6).
- «Компенсации за обесценение или потерю объектов основных средств» (ПКИ-14).
- «Затраты на полную техническую ревизию или капитальный ремонт» (ПКИ-23).

Следует отметить, что к некоторым объектам основных средств не применяются положения МСФО (IAS)16. Это биологические активы (животные и растения), учитываемые в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство», и права на добычу полезных ископаемых (регулируются МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых»). Однако, требования МСФО (IAS)16 распространяются на учет основных средств, используемых для развития и обеспечения ведения сельского хозяйства и разведки полезных ископаемых.

Таблица 2

ОСНОВНЫЕ КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ: СРАВНЕНИЕ РОССИЙСКИХ ПРАВИЛ И МСФО

№	Критерии РСБУ	Критерии МСФО	Комментарий
1	Использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления за плату во временное владение или во временное пользование	Использование в производстве или для поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду или для административных целей	Совпадают
2	Использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев	Использование в течение более одного отчетного периода	Совпадают
3	Организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов	Не оговорен. Данный критерий следует из определения основных средств по МСФО	Совпадают
4	Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем	У компании есть уверенность в том, что она получит связанные с активом будущие экономические выгоды	Совпадают
5	Не оговорен. На практике данное положение выполняется на основе принципа документального оформления фактов хозяйственной деятельности	Первоначальная стоимость актива для компании может быть надежно оценена	Совпадают
6	Активы стоимостью в пределах лимита, установленного организацией, но не свыше 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в составе материально-производственных запасов	Ограничений по стоимостному критерию нет	Не совпадают
7	Не оговорен. На практике данное положение выполняется на основе принципа документального оформления фактов хозяйственной деятельности	Первоначальная стоимость актива для компании может быть надежно оценена	Совпадают

Российские правила учета основных средств регламентирует ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.03 № 91н. Последние изменения в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» от 12.12.2005 г. приблизили критерии признания к международным стандартам, выделен единственный критерий, не фигурирующий в

МСФО – стоимостное ограничение (Таблица 2). Объект основных средств, который удовлетворяет критерию признания, должен оцениваться по первоначальной стоимости (МСФО (IAS) 16, ПБУ 6/01).

После первоначального признания основных средств применяется либо «модель затрат» (первоначальная стоимость – амортизация, прочие убытки от обесценения) либо «модель переоценки стоимости» (исходя из справедливой стоимости) (МСФО (IAS)16 «Основные средства»).

Влияние переоценки имущества на результат отчетности предприятия определяется структурой баланса организации. Специалисты отмечают, что, например, для организаций сферы услуг такое влияние не может быть очень велико, в связи с тем, что в сфере услуг доля имущества в составе активов обычно пропорционально невелика. В то же время, для ГДП и других промышленных предприятий, у которых обычно доля имущества в структуре активов превышает 50%, переоценка имущества может существенно повлиять на результаты отчетности.

В Дании, переоценка допускается только в том случае, если она приводит к увеличению стоимости основных средств. В Германии, наоборот, переоценка разрешается только в случае, когда переоценка приводит к уменьшению стоимости. В России не многие компании пользуются ею. Во-первых, после переоценки увеличивается база для налога на имущество, что приводит к дополнительным налоговым расходам компании. Во-вторых, если попробовать переоценить имущество ГДП, у которых невысокая капитализация акций, то в случае уменьшения его стоимости сумма, оказавшаяся на счете 87 «Добавочный капитал» может быть отрицательной, и даже превысить Уставный капитал компании, что в свою очередь даст отрицательную сумму в разделе «Капитал и резервы» пассива баланса.

В РПБУ предприятия могут (не обязаны) не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости (п. 15 ПБУ 6/01). В соответствии с п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, «при определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств». Данная оценка рыночной цены на объекты основных средств осуществляется оценщиком, получившим лицензию в установленном порядке, в соответствии с действующим законодательством [8].

При определении рыночной цены основных средств на ГДП возникают трудности, в силу отсутствия свидетельства рыночной стоимости некоторых активов, поскольку они, как правило, носят узкоспециализированный характер и обычно не продаются, за исключением их продажи в составе действующего бизнеса.

Специализированное имущество – имущество, которое редко, если вообще когда-либо, продается на рынке иначе, как посредством продажи бизнеса или

организации, частью которых оно является, в силу его уникальности, обусловленной его специализированным характером и конструкцией, его конфигурацией, размером, местоположением и иными свойствами [9].

Оценка месторождений в виде действующего бизнеса профессиональным оценщиком должна гарантировать получение расчетной величины рыночной стоимости. Для этого все входные данные и допущения должны отражать имеющиеся в наличии свидетельства, основанные на рынке, и текущие ожидания и перспективы (осмысление) участников рынка. Существует множество факторов оказывающих существенное воздействие на оценку. В зависимости от типа месторождения и оцениваемых прав в их число могут входить:

- статус землевладения, прав и интересов;
- все залежи полезных ископаемых и нефти/газа в границах землевладения или прав;
- доступ на рынки, и качество и количество продукта, который может продаваться;
- услуги и инфраструктура, и любые соглашения об оплате, вознаграждения или сопутствующих обязательствах;
- оценки⁴ воздействия на окружающую среду и обязательства по ее восстановлению;
- любые аспекты местного правового титула;
- капитальные и эксплуатационные затраты;
- определение времени и завершения программ капитальных инвестиций;
- существенные соглашения и требования законов;
- налогообложение и роялти;
- обязательства и финансовые риски;
- затраты на восстановление, рекультивацию и закрытие объекта.

В случае отсутствия фактических рыночных данных, подтверждающих справедливую стоимость актива, для определения его справедливой стоимости можно использовать МСФО (IAS)16.33:

- амортизированную стоимость замещения (текущие затраты воспроизводства или замещения актива за вычетом физического износа и всех релевантных форм устаревания и оптимизации);
- доходность объекта.

Однако, доход, который может генерировать в будущем в период разведки и оценки месторождения, носит крайне неопределенный характер, поэтому, по мнению автора, подход на основе доходности объекта не сможет обеспечить надежную оценку справедливой стоимости актива.

Отсутствие в отечественных стандартах вариантов оценки специализированного имущества целях определения рыночной (справедливой) стоимости, снижение капитала за счет переоценки имущества снижает прозрачность и достоверность финансовой отчетности ГДП и создает дополнительные расходы на привлечение независимых оценщиков.

В ходе рабочего совещания Экспертного совета по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в добывающих отраслях, рассматривалась возможность введения в действующий план счетов дополнительного счета (субсчета?) в раздел внеоборотных активов, так как назрел вопрос об отражении в бухгалтерском учете активов, которые не подходят под четкие критерии

признания их оборотными средствами, нематериальными активами или доходными вложениями в материальные ценности [7].

Отражение в учете химических реагентов, по мнению автора, стоит решать в этом направлении. Существует два варианта приобретения химических реагентов.

Во-первых, в момент покупки оборудования (агрегаты уже оснащены химическими реагентами производителем). В данном случае стоимость реагентов входит в первоначальную стоимость основного средства, в последствии амортизируясь пропорционально объему добычи. Амортизация химических реагентов по потонной ставке не обоснована, т.к. данный актив не может изнашиваться, а срок эксплуатации зависит в первую очередь не от объема производства, а от срока его хранения.

Во-вторых, в момент эксплуатации оборудования. Стоимость реагентов полностью списывается (в качестве МПЗ по счету 10 «Материалы»), после наполнения ими оборудования.

Разные подходы в организации учета производственных химических реагентов ведут к искажению финансовой отчетности. Поэтому, по мнению автора, учет данной весьма существенной статьи следует регламентировать в разрезе:

1. Внеоборотных активов: «химические реагенты применяющиеся более 12 мес.»(МСФ16 «Основные средства»).
2. Оборотных активов: «химические реагенты, применяющиеся менее 12 мес.» (МСФО 2 «Запасы»).

Ключевое место занимает выражение профессионального суждения при очередной классификации активов по характеру на основные средства и нематериальные активы при разведке и оценке ресурсов. Определяя, является ли актив по своему характеру основным средством или нематериальным активом, целесообразно ответить на следующий вопрос: на создание какого объекта направлены затраты объекта имеющего физическую форму и подлежащего самостоятельному использованию или же, альтернативно, на создание объекта использование которого влияет на производственные/управленческие решения. Например, доменная печь для производства жидкой руды представляет собой основное средство, а разведочная скважина, которая приводит к получению определенной информации, нематериальный актив. Принятый порядок классификации активов на основные средства и нематериальные активы должен применяться последовательно (МСФО (IFRS)6. 15).

Нематериальные активы

Нематериальные активы как объект учета возникли еще во второй половине XIX века. Однако, первая попытка нормативного регулирования их учета относится к 1944 году (Бюллетень «Амортизация нематериальных активов» Комитета по методам бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров). В системе международных стандартов сначала был принят МСФО (IAS)9 «Затраты на исследования и разработки». Затем в июле 1998 года его заменил МСФО (IAS)38 «Нематериальные активы» (действующая сейчас редакция вступила в силу 31 марта 2004 года). На основании этого документа Минфин разработал ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», которое было введено в действие с 1 января 2001 года.

Положения ПБУ 14/2000 формально следуют МСФО (IAS)38 «Нематериальные активы». В частности, в них содержатся аналоги требований идентифицируемости и способности приносить экономические выгоды. Од-

⁴Такие «оценки» (assessment) могут быть и натуральными, и денежными, но не рыночными.

нако, при этом нормы ПБУ наполнены несколько иным содержанием. Это влияет на состав объектов, признаваемых нематериальными активами. Например, согласно ПБУ 14/2000, актив считается идентифицируемым и подконтрольным, только если есть документы, подтверждающие его существование и исключительное право организации на результаты интеллектуальной деятельности. То есть международный стандарт воплощает принцип приоритета экономического содержания, а российский вопреки этому принципу отдает приоритет юридической форме.

МСФО подходят к понятию нематериальных активов шире, чем ПБУ, допускают наряду с юридически закреплённой формой контроля и иные ее формы:

- юридические гарантии сохранения клиентов и доли рынка (списки клиентов, доля рынка, права на сбыт и т. п.);
- юридические гарантии, закрепляющие работников за компанией (расходы на стимулирование, подготовку персонала);
- авторское право, договорные отношения или обязательство сохранять конфиденциальность (конфиденциальные знания, дающие преимущества на рынке (коммерческая тайна)).

В международной практике права на пользование недрами в финансовой отчетности относится к нематериальным активам (МСФО (IAS)38). Право пользования недрами в Российской Федерации обычно приобретает по результатам конкурсов (аукционов). Затраты, понесенные участниками конкурса, в том числе и сбор за участие в конкурсе (аукционе), не компенсируются. Победа в конкурсе (положительный результат) означает получение недр в пользование.

Учет расходов на приобретение лицензии и оприходование полученных в пользование участков с разведанными и неразведанными запасами в России крайне затруднен. Признание данных (весьма значительных) расходов в активе баланса ГДП невозможно:

Во-первых, в качестве основных средств – неправомерно, потому что по законодательству России добывающим компаниям передаются не права собственности (владения) на запасы, а лишь права на осуществление специфического вида деятельности.

Во-вторых, как нематериальные активы – противоречит п.4 ПБУ 14/2000 (права на разработку, добычу природных ресурсов в России не могут быть исключительными), а также ФЗ «О недрах» [10].

В третьих, как расходы будущих периодов – противоречит принципу достоверности финансовой отчетности (отражение в составе оборотных активов, «активов долгосрочного характера» т.к. подобные лицензии предоставляются на длительный срок).

По мнению автора, существует три варианта урегулирования данной проблемы:

1. Внести исправления в ПБУ 14/2000.
2. Оставить особенность регулирования этого вопроса в стандарте «Добывающие отрасли».
3. Как актив не учитывать, но дополнительную информацию по лицензиям приводить в пояснительной записке к балансу.

После лицензирования, определения технической осуществимости и коммерческой целесообразности производства (добычи) настает два ключевых момента: *стадия разработки и реклассификация активов*.

Разработка (бухгалтерская) в МСФО (IAS)38 определяется в контексте исследований и разработок как «применение результатов исследований либо иных знаний при планировании или проектировании производства или новых существенно усовершенствован-

ных материалов, изделий, продуктов, процессов, систем или услуг до начала коммерческого производства или использования». Примерами затрат на (бухгалтерскую) разработку являются затраты, относящиеся к проектированию, строительству и эксплуатации опытной (экспериментальной) установки, масштабы производства которой таковы, что запуск коммерческого производства на ней не является экономически оправданным.

Проблема отражения в отчетности деятельности по разработке минеральных ресурсов в том, что учет таких затрат⁵ находится вне сферы применения МСФО (IAS)16, МСФО (IAS)38, МСФО(IFRS) 6. В последнем стандарте не приводится определение деятельности по разработке или затрат на разработку. В контексте отраслевой практики разработка – это этап деятельности, когда идентифицированный запас ресурсов подготавливается к промышленному производству. На наш взгляд, такого рода деятельность больше похожа на деятельность по строительству актива, который будет использован в коммерческом производстве, чем на затраты, понесенные в рамках деятельности по (бухгалтерской) разработке. Исходя из того, что конкретные указания по этому вопросу в МСФО (IFRS) 6 отсутствуют, предприятиям будет необходимо выработать собственную политику, основанную на профессиональном суждении, которую будет возможно последовательно применять.

Когда деятельность по разведке и оценке, на какой либо территории прекращается, нематериальные активы могут быть реклассифицированы в категорию основных средств. Например, разведочная скважина переводится в состав основных средств в случае получения положительного результата и при условии, когда она будет использоваться для других целей (в качестве наблюдательной).

Хотя активы проверяются на предмет обесценения в случаях, когда имеющиеся факты и обстоятельства, того, что балансовая стоимость актива может превышать его возмещаемую величину, тем не менее, до проведения реклассификации, активы разведки и оценки должны обязательно пройти проверку на предмет обесценения (МСФО(IFRS) 6.18). Любые суммы убытка от обесценения должны включаться в расчет прибыли или убытка за период.

По МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» возмещаемая величина актива представляет собой наибольшую из двух величин: ценности использования актива и справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его продажу. Ценность использования представляет собой дисконтированную сумму прогнозных будущих потоков денежных средств, которые должны возникнуть в результате продолжающегося использования актива или его выбытия по окончании срока полезного использования.

Изменение дисконтированной стоимости будущих денежных потоков, возникает главным образом вследствие:

⁵ Затраты на доступ к зонам бурения и их подготовка к бурению, включая изучение этих зон в целях определения конкретных мест эксплуатационного бурения, расчистку площадок, осушение, дорожное строительство и перенос существующих дорог общего пользования, газопроводов и линий электропередач в той мере, в какой это необходимо для подготовки доказанных запасов к эксплуатации. Бурение и оснащение оборудованием эксплуатационных скважин, включая затраты на строительство платформ, шахт.

- колебания долгосрочных цен на металл;
- уточнения оценок содержания полезных компонентов в руде или объемов запасов полезных ископаемых;
- изменения в прогнозной величине будущих операционных затрат.

Требования по проведению проверки на обесценение применяются, по возможности, к каждому активу в отдельности. Если такой возможности нет, то активы, как правило, проверяются на обесценение в составе групп, которые называются единицами, генерирующими денежные потоки (ЕГДП). Однако МСФО (IFRS) 6 предусматривает возможность некоторого отступления от общих правил в части выявления наличия признаков обесценения:

- в отличие от порядка, применяемого к другим активам, предприятие не обязано анализировать ситуацию на предмет наличия признаков обесценения по состоянию на каждую отчетную дату до тех пор, пока не будет информации, достаточной для того, чтобы прийти к выводу о технической осуществимости добычи минеральных ресурсов;
- не обязывает проводить проверку обесценения на низком уровне (определенной геологической структуры, например, прилегающих рудных тел),
- разрешает предприятию в целях проведения теста на предмет обесценения комбинировать (объединять) одну или больше ЕГДП (при условии, что группа объединенных единиц, не будет выше, чем уровень объединения в рамках отчетного сегмента, к которому принадлежат данные ЕГДП).

Идентификация ЕГДП или группы единиц требует применения профессионального суждения и является одной из наиболее сложных областей проведения проверки активов на предмет обесценения. Например, требование о том, чтобы каждая ЕГДП (или группа единиц) была не крупнее, чем соответствующий сегмент, не должно рассматриваться в абсолютном выражении. Вместо этого считаем объективнее, акцентировать внимание на том, что проверка на предмет обесценения не может проводиться на уровне, на котором в результате такой проверки произойдет группировка активов или ЕГДП, входящих в различные сегменты. Также на практике может быть предпочтительным вариант, чтобы уровень, на котором отслеживаются признаки обесценения, соответствовал уровню, на котором оценивается возмещаемая величина активов при разведке.

Самым неоспоримым признаком обесценения является то, что права предприятия на проведение разведочных работ на определенной территории потеряли силу (в связи с истечением срока действия) или теряют силу в ближайшем будущем, и при этом не ожидается, что данные права будут возобновлены (продлонгированы). В МСФО (IFRS) 6 приведены другие признаки, влекущие обесценение, прежде чем наступит указанный предел:

- в бюджете ГДП не предусматриваются и не планируются существенные затраты на продолжение деятельности по разведке и оценке на данной территории;
- предприятие не обнаружило коммерчески целесообразных запасов минеральных ресурсов, в результате проведенных до настоящего времени работ по разведке и оценке на данной территории и решило прекратить указанные работы на данной территории;
- даже если вероятность того, что начнется разработка месторождения, высока, предприятие обладает недостаточными данными, указывающими на то, что балансовая стоимость актива, скорее всего, не будет возмещена в полном объеме в результате успешной разработки или продажи данного актива.

Перечисленные признаки определяются исходя из управленческой информации. Если проведение проверки на обесценение разрабатываемых и оцениваемых активов нецелесообразно для сравнительных данных предыдущего отчетного периода, предприятию следует раскрыть этот факт (МСФО (IFRS) 6.27).

II. Обязательства долгосрочные

У многих ГДП возникает обязательство по восстановлению площадки (участка) и по выводу активов из эксплуатации в результате разведочных работ. Эти обязательства также должны подвергаться проверке на обесценение. В отношении обязанности по выводу актива из эксплуатации или восстановлению площадки признается резерв-обязательство в полной сумме непосредственно после возникновения события, служащего основанием для возникновения данного обязательства (МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» п.14). Например, соответствующий резерв-обязательство по ожидаемым затратам на демонтаж испытательной буровой установки признается при ее монтаже.

Обязательства, связанные с охраной окружающей среды приобретают все большее значение для предприятий горнодобывающего сектора. 92% этих предприятий включают в свою отчетность информацию об экономической устойчивости. Горнодобывающая отрасль уделяет большое внимание вопросам устойчивого развития, о чем свидетельствует реализация Глобальной инициативы горнодобывающего сектора и деятельность Международного совета по горнодобывающей деятельности и металлам. Их совместная работа направлена на разработку стандартов составления отчетности по экономической устойчивости сектора.

Обязательство признается в балансовом отчете, тогда, когда существует вероятность оттока ресурсов, воплощающих в себе экономические выгоды в результате принятия организацией на себя обязательства действовать определенным образом, а сумма, по которой происходит принятие обязательства, может быть надежно измерена.

Когда ресурсы и обязательства отражаются в отчетности о финансовом положении предприятия, то считается, что они признаны. Однако, признание не вытекает прямо из определения, между признанием ресурсов и обязательствах и их раскрытием в приложениях к финансовой отчетности существует незначительное различие. Например, признавать можно только измеряемую кредиторскую задолженность. Но только потому, что объект невозможно оценить, нельзя считать, что он не является кредиторской задолженностью. В этом случае он представляет собой непризнанную кредиторскую задолженность. [11].

Следует различать – момент возникновения обязательств, классификацию обязательств и оценку обязательств.

Обязательства могут быть урегулированы несколькими способами:

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;
- переводом обязательства в капитал.

Классификация обязательств по сущности согласно международным стандартам:

1. Стандартные обязательства представляют собой обычные обязательства компании:
 - юридические обязательства – обязательства, возникающие из контракта (прямо или косвенно) или требований законодательства;
 - начисленные обязательства – обязательства, возникающие из начисления расходов, которые представляют собой понесенные, но не оплаченные, а иногда и документально не оформленные расходы.

Чтобы признать стандартные обязательства они должны удовлетворять общему критерию признания элементов финансовой отчетности.

2. Резервы (конструктивные обязательства) – обязательства для которых существует временная неопределенность или неопределенность в сумме обязательства. Отличие от стандартных обязательств в момент признания заключается в неопределенности суммы или сроков оттока экономических выгод.

Для создания резерва необходимо соблюдение следующих условий:

- несомненная обязанность оказать услугу третьей стороне;
- экономическая нагрузка;
- количественная определенность.

Значение данных условий зависит от вида резерва:

1. Резервы неопределенных обязательств.
2. Резервы возможных убытков от незавершенных сделок
3. Гарантийные резервы, созданные без правового обязательства со стороны организации.
4. Резервы предстоящих расходов и платежей.

Создание резерва возможных убытков от незавершенных сделок предполагает наличие незавершенной сделки и возможность ее убыточности, причем убыток может быть представлен на основе конкретных фактов, т.е. недостаточно простого допущения о возможности наступления убытка.

Резервов неопределенных видов обязательств обладает экономической нагрузкой в том случае, если при погашении определенного обязательства будет происходить уменьшение имущества организации, обусловленное расходом активов.

Резерв возможных убытков от незавершенных сделок отличается от резерва неопределенных обязательств тем, что:

1. во-первых, учитывается не само обязательство, а только связанная с ним сумма убытков;
2. во-вторых, образование резерва основывается не на принципе разграничения по содержанию и времени, а на принципе импаритета (т.е. нивелируется негативное влияние на будущий финансовый результат). При образовании резерва возможных убытков от незавершенных сделок не происходит противопоставления будущих расходов отчетного периода. Таким образом, основная цель создания резерва возможных убытков от незавершенных сделок – это сохранение капитала организации.

Цель создания резервов предстоящих расходов является правильное исчисление финансового результата отчетного периода. Основное отличие резерва предстоящих расходов от резерва неопределенных обязательств состоит в том, что в основе первого лежит не правовая или экономическая обязанность против третьего лица, а только внутренняя обязанность. При создании резервов предстоящих расходов и платежей особое значение придается четкому определению расходов, на которые создается резерв, чтобы не позволить организации создавать резерв произвольно. Критерий экономической нагрузки выполняется на отчетную дату в том случае, если расходы, вошедшие в состав резерва предстоящих расходов и платежей, могут быть отнесены либо к отчетному, либо к предыдущему хозяйственному году.

В отечественных ГДП резервы предстоящих расходов и платежей образуются в связи с расходами по выводу основных средств из эксплуатации и восстановлению окружающей среды. В состав данных расходов включается стоимость демонтажа и/или ликвидации объектов основных средств, стоимость работ по восстановлению окружающей среды, а также расходы по ликвидации причиненного ущерба населению. В РПБУ не установлены конкретные способы ведения бухгалтерского учета резервов предстоящих расходов и платежей.

При формировании учетной политики организация самостоятельно осуществляет разработку соответствующего способа, руководствуясь действующими положениями по бухгалтерскому учету (п.8 ПБУ 1/98 «Учетная политика»). Поэтому, чаще всего предприятия резервируют ожидаемые расходы по выводу основных средств из эксплуатации согласно проектно-сметной документации аналогично расходам по их ремонту, на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

На россыпных месторождениях с сезонным характером производства на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» создается резерв для покрытия затрат по зимнему отстою драг, демонтажу промывочных установок, линий электропередач, водоводов (эксплуатация которых завершается в текущем году).

До начала промывочного сезона фактические затраты по указанным расходам относятся на счет «Расходы будущих периодов», а в период промывочного сезона – списываются на производственные затраты.

Суммы резерва предстоящих расходов и платежей, которые планируется произвести в период после завершения промывочного сезона до окончания текущего года, включаются в производственные затраты в период промывочного сезона.

По окончании текущего года производится корректировка сумм резервов в сопоставлении с фактическими затратами. При этом затраты текущего периода полностью включаются в себестоимость конечной продукции отчетного года.

Данный учетный вопрос по МСФО регулируется тремя основными документами:

1. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» («Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets»), поскольку данные затраты представляют собой особый вид обязательств – резерв.
2. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» («Property, Plant and Equipment»), так как в первоначальную стоимость основных средств должны включаться указанные затраты по дисконтированной стоимости.
3. Интерпретация КИМФО 1 «Изменения оценки существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации и восстановлению окружающей среды» (IFRIC Interpretation 1 «Changes in Existing Decommissioning, restoration and Similar Liabilities»).

МСФО (IAS) 37 не регулирует учет оценочных резервов (резервы сомнительной дебиторской задолженности, резерв под снижение стоимости запасов и пр.), которые являются регулирующими позициями к статьям соответствующих активов (дебиторской задолженности, запасов и пр.). Аналогом МСФО (IAS) 37 в России является ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

Положения Интерпретации КИМФО 1 применяются при оценке существующих на отчетную дату обязательств по выводу из эксплуатации основных средств и восстановлению окружающей среды, которые одновременно признаны:

- компонентом первоначальной стоимости объекта основных средств, в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- резервом согласно МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Требования Интерпретации КИМФО (IFRIC) 1 должны применяться при формировании отчетности за периоды, следующие после 1 сентября 2004 г. При этом возможно более раннее применение стандарта с раскрытием данного факта. Интерпретация КИМФО 1 нацелена на рассмотрение отражения в учете и отчетности изменений оценки резервов, возникших в связи с:

1. Изменением оценки суммы, по которой будет погашено обязательство.
2. Изменением оценки текущей рыночной ставки дисконтирования.
3. Ростом обязательства вследствие сокращения периода дисконтирования. Порядок учета изменений оценок резервов по выводу объектов из эксплуатации и восстановлению окружающей среды зависит от причины изменения (их три) и применяемой модели учета основных средств (их две), которая определена учетной политикой компании (см. рис. 1).

Анализ требований нормативных актов, регламентирующих порядок признания и оценки резервов, на ГДП РФ не в полном объеме соответствуют целям финансовой отчетности по МСФО и современным условиям хозяйствования:

- согласно МСФО учетная запись по формированию резерва делается на сумму, определяемую дисконтированием стоимости будущего оттока денежных средств. Однако данный подход не реализован в ФЗ «О бухгалтерском учете» и в национальных бухгалтерских стандартах;
- по МСФО возможно создавать резервы только под юридические или традиционные обязательства, создавать резерв под затраты, которые необходимо будет произвести по основной деятельности в будущих периодах нельзя (например резерв на ремонт основных средств);
- косвенная связь при расчете налоговых обязательств со средней величиной фактических расходов на ремонт за последние три года (ст. 324 НК РФ), учитываемых также на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

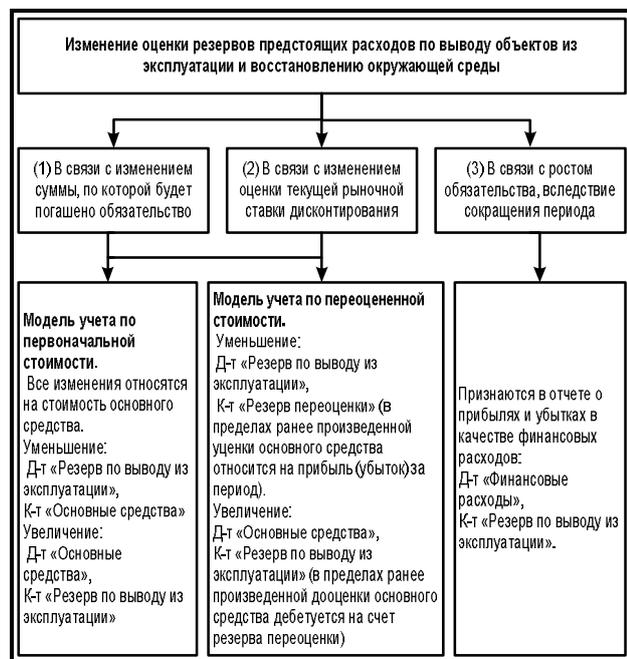


Рис. 1. Учетная политика компании

III. Текущие активы: расходы будущих периодов

Традиционно использование счета 97 «Расходы будущих периодов» допустимо для сглаживания крупных периодических текущих расходов, с известным сроком погашения и являющихся неотъемлемой частью нормального производственного процесса. Цель данной категории расходов – исключение неверных выводов об ухудшении финансового состояния организации при сравнении финансовых результатов текущего периода с результатами предыдущих периодов.

Анализ доли расходов будущих периодов в структуре активов ГДП с представителями других отраслей (табл. 3), мотивировал сравнение действующих стандартов, концептуальных основ МСФО и сложившуюся практику учета данных расходов в разрезе освоения природных ресурсов в России.

Таблица 3

ДОЛЯ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ В СТРУКТУРЕ БАЛАНСА

Отрасль	Расходы будущих периодов на конец 2004 года по балансу в соответствии с РПБУ	
	% к валюте баланса	% в сумме оборотных активов
Горнодобывающая промышленность	5,8	12
Торговля	0,6	0,008
Услуги	0,9	0,002
Транспорт, связь	1,8	3

Остатки по счету 97 «Расходы будущих периодов» отражаемые в балансе как актив организации должны быть контролируемы и приносить экономические выгоды в будущем (Принципы подготовки и представления финансовой отчетности, разработанные МКСФО). Объективный критерий «способности приносить выгоды» (а также обусловленности доходов расходами) приведен в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Концепция не является нормативным документом, однако, в ней сформулированы общие принципы бухгалтерского учета, применяемые в странах с рыночной экономикой.

Считается, что объект имущества принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

1. Использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи.
2. Обменен на другой объект имущества.
3. Использован для погашения кредиторской задолженности.
4. Распределен между собственниками организации.

Очевидно, «активы», сформированные из расходов будущих периодов, не удовлетворяют ни одному из перечисленных условий. Учет «сглаживаемых» расходов на счете 97 «Расходы будущих периодов» приводит к появлению в балансе фиктивных активов и к искажению структуры баланса, что отрицательно сказывается на достоверности бухгалтерской отчетности. Кроме того, такой способ учета противоречит требованию осмотрительности (п. 7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»), согласно которому при формировании информации в бухгалтерском учете следует придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках таким образом, чтобы активы и

доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены.

Учет расходов будущих периодов в России регулируется следующими нормативными актами:

1. Приказы Минфина РФ «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» от 31 октября 2000 г. № 94н. Определяет отражение на счете 97 «Расходы будущих периодов» расходов на освоение природных ресурсов, связанных со следующими работами:
 - горно-подготовительными работами;
 - подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
 - освоением новых производств, установок и агрегатов;
 - рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
 - другими работами.
2. Инструкция по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденная Постановлением Госкомстата РФ от 03.10.1996 № 123 (ред. от 22.11.1996), перечисляет расходы на освоение природных ресурсов, относящиеся к строительным работам и прочим капитальным работам и затратам:
 - геологические и гидрологические работы (бурение, шурфование, откачка воды и др.), связанные со строительством зданий и сооружений (п. 4.2.14.);
 - работы по эксплуатационному и глубокому разведочному бурению на нефть, газ и на термальные воды (п. 4.7.3.).

Перечисленные документы не полностью раскрывают применение счета 97 «Расходы будущих периодов» особенно в период освоения природных ресурсов, информационный пробел по данной тематике вынуждает опираться на налоговое законодательство статьями 261 и 325 НК РФ, где определен порядок их включения в себестоимость. В 2003 году Федеральный Арбитражный суд постановил, что ПБУ 10/99 «Расходы организации», не регулирует вопросы бухгалтерского учета расходов будущих периодов (ФАС ВСО от 22.04.03 № А33-12803/02-С3н/Ф02-1010/03-С1).

Подходы агрегирования расходов на освоение природных ресурсов в бухгалтерской отчетности по РГБУ (Табл. 4.) имеют два существенных отличия от требований МСФО:

1. Затраты при разведке, оценке и добыче природных ресурсов могут капитализироваться в балансе по МСФО исходя из ожиданий получения экономических выгод в будущем и надежности оценки этих активов (без учета внутренних данных проектно-сметной документации);
2. Необоснованное отражение в разделе текущих активов накопления (долгосрочное) предполагаемых расходов по выводу из эксплуатации основных средств и восстановлению окружающей среды.

Можно предположить, что понятие расходов будущих периодов носит текущий характер и в данную категорию, могут включаться только статьи, отвечающие признакам оборотных активов. Это предположение проверяется и подтверждается анализом требований ПБУ 4/99 (п.20) и Приказа Минфина №67н «О формах бухгалтерской отчетности» (п.1). Действительно, в соответствии с данными документами расходы будущих периодов отнесены к оборотным активам. Здесь следует обратить внимание на критерии разделения активов на краткосрочные и долгосрочные: «В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные» (п. 19 ПБУ 4/99). Решая вопросы деления активов на оборотные и внеоборотные, необходимо иметь в виду цели, для которых данное деление производится. В первую очередь это возможность определения показателей ликвидности баланса. Чем больший приоритет отдается в пользу отнесения активов к числу оборотных, тем выше оказываются показатели ликвидности.

Таблица 4

УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ В СООТВЕТСТВИИ С РГБУ

№	Хозяйственная операция	Применяемые счета бухгалтерского учета	Отражение в финансовой отчетности	
			Баланс	Отчет о прибылях и убытках
Предразведывательная деятельность:				
1	Поиск и оценка месторождений полезных ископаемых, гидрогеологические изыскания, приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в т.ч. у государственных органов	25 «Общепроизводственные расходы»		Себестоимость
Деятельность по разведке, оценке и добыче природных ресурсов:				
2	Разведочное бурение, тампонажные работы, геофизические и другие работы, связанные с разведкой полезных ископаемых. Подготовка территории к проведению горных работ, включая устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов. Подготовка территории к проведению строительных работ, включая подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений	При наличии данных затрат в проектно-сметной документации сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	Внеоборотные активы	
		При отсутствии данных затрат в проектно-сметной документации сч. 97 «Расходы будущих периодов»	Оборотные активы (Запасы)	
		В случае доразведки сч. 25 «Общепроизводственные расходы»		Себестоимость
5	Подготовка территории к проведению других работ, включая хранение плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранение добываемых горных пород, полезных ископаемых отходов. Возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам в процессе строительства и эксплуатации объектов	97 «Расходы будущих периодов»	Оборотные активы (Запасы)	

Если применить в рассматриваемой ситуации принцип осмотрительности, то при решении спорных вопросов балансовой дифференциации активов следует остерегаться включать сомнительные статьи в состав оборотных активов, чтобы не допустить необоснованного завышения ликвидности баланса. Заметим, что именно на таких позициях построена логика стандарта IAS 1 (МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»), где в п. 57 заложена презумпция внеоборотных активов. В нем установлены правила деления активов на внеоборотные и оборотные, которые выражены в виде перечня критериев квалификации оборотных активов. Внеоборотный актив признается при отсутствии доказательств его «оборотности».

В заключение рассматриваемой проблемы приведем формулировку консенсуса из ОРФО-15 [12]: «Расходы будущих периодов отражаются в составе оборотных либо внеоборотных активов в зависимости от предполагаемого момента получения дохода – 12 месяцев и менее, либо более 12 месяцев или продолжительности обычного производственного цикла. Если момент предполагаемого получения дохода четко не определяется, следует тщательно проверить, относятся ли расходы действительно к будущим периодам, и только при уверенности в этом, отражать в составе оборотных активов. Организации следует стремиться по возможности не формировать статью «Расходы будущих периодов», а обозначать перспективные затраты в бухгалтерском балансе более конкретными статьями активов, такими как: «Нематериальные активы», «Затраты на исследования и разработки», «Затраты на освоение природных ресурсов», «Затраты на освоение новых производств», «Дебиторская задолженность в форме выданных авансов», «Затраты в незавершенном производстве» и т.п. Ситуация, когда определить вид актива затруднительно, свидетельствует о том, что неопределенные затраты следует относить на расходы текущего периода».

Резюмируя возможности соответствия баланса ГДП РФ международным стандартам, основной вопрос на котором необходимо сконцентрироваться на нормативном уровне, по мнению автора, это вопрос оценки (переоценки) специфических активов и обязательств. Отсутствие в ФЗ №129 «О бухгалтерском учете» метода оценки обязательств и имущества по дисконтированной стоимости или конкретного указания разрешающего применения МСО в определении рыночной оценки имущества, создает дополнительные расходы компаниям при привлечении независимых оценщиков.

Учитывая, одобрение законодательства России на федеральном уровне в отношении составления финансовых отчетов по МСФО, а также широкие возможности маневрирования в условиях незавершенности комплексного проекта СМСФО «Добывающие отрасли», множество вопросов можно урегулировать в рамках учетной политики ГДП.

Формируя учетную политику ГДП, в целях бухгалтерского учета, важно обозначить понятие обязательств. В МСФО данное определение означает более широкий подход и содержит важное уточнение «в отдельных ситуациях обязательства могут быть измерены только со значительной степенью приближения». Поэтому в России признание расходов и обязательств должно быть возможным в случаях, когда оценка последних осуществляется в условиях неопределенно-

сти и выражает профессиональное суждение, является надежной на основе всей имеющейся на отчетную дату информации. Часто отчетственные предприятия добывающей отрасли ссылаются на положения по бухгалтерскому учету США, поскольку они разъясняют порядок ведения учета на всех этапах деятельности компаний данной сферы. Однако, это не облегчает процесса трансформирования финансовой отчетности к МСФО: во-первых, появляется необходимость адекватного перевода и сравнения не только МСФО с ПБУ РФ, но и МСФО с GAAP США, во-вторых, необходимо проанализировать возможности перекладки учета специфических активов и обязательств на горнодобывающую промышленность (т.к. ПБУ США направлены на нефтегазовый сектор).

Порядок составления баланса ГДП существенно искажает его структуру: затраты капитализирующиеся долгосрочно, могут включаться в текущие активы и на оборот, запасы, списание которых возможно в течение операционного периода относятся к внеоборотным активам, а структура капитала может содержать разницы от переоценки основных средств и ожидаемые расходы на их ремонт. Решение данной проблемы лежит в детальной, научно обоснованной классификации расходов и закреплению порядка их учета в политике ГДП.

3. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

Особенности деятельности ГДП оказывают влияние на формирование информации о затратах в рамках составления баланса и отчета о прибылях и убытках. Отраслевые особенности обуславливают выбор объектов учета и калькулирования, они определяют способы и периодичность получения первичной информации, ее объем и содержание. Техно-экономические особенности влияют на глубину и степень точности информации, намечают направление ее обработки, определяют структуру затрат на производство для целей формирования отчетности [13].

В настоящее время нет единого мнения по определению понятия «расходы». Между тем в бухгалтерском учете устоялись понятия «затраты», «издержки производства и обращения», «себестоимость продукции (работ, услуг)». Первый термин определяет расходы организации в широком смысле, подразумевая под ними издержки по осуществлению предпринимательской, коммерческой деятельности. Оба других понятия касаются затрат, связанных с изготовлением продукции, а также с реализацией изготовленной продукции, покупных товаров, выполненных работ и оказанных услуг. Понятие же «расходы» воспринимается как общеэкономическая категория в сочетании с понятием «доходы». Необходимо отметить, что недостатком многих нормативных актов, в том числе и положений по бухгалтерскому учету, является то, что специальные статьи или разделы приводятся без определения понятий, упоминаемых в этом акте, применительно к его содержанию [14].

Расходы по МСФО (доходы) являются элементами финансовой отчетности, используемыми для оценки финансовых результатов деятельности компании за отчетный период. Расходы – это сокращение экономических выгод за отчетный период в виде оттока акти-

вов или потребления ресурсов (истощения активов) либо в виде увеличения обязательств, следствием чего является уменьшение капитала, но не связано с его распределением между собственниками акционерного капитала.

Сопоставление величин доходов и расходов позволяет выявить финансовые результаты компании в виде показателей прибыли (валовой, до налогообложения, после налогообложения, чистой прибыли).

Согласно МСФО (IAS)1 для целей выделения компонентов финансовых результатов расходы классифицируются:

- по характеру (метод характера затрат);
- по функциям (метод функции затрат или «себестоимость продаж»).

При использовании первого метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата, затраты на рекламу). Этот метод применим для небольших компаний, где не требуется распределения операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией.

При использовании второго метода расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их функциями, как часть себестоимости продаж, распределения и административной деятельности.

В отчете о прибылях и убытках по МСФО отсутствуют «российские» внереализационные доходы (расходы). Понятие чрезвычайных расходов по МСФО отменено, в отличие от российских стандартов. Отчет о прибылях и убытках по МСФО введена новая статья для российского учета – «Прибыль без учета доли меньшинства» [15].

Процесс накопления (суммирования) понесенных затрат, который принято называть калькулированием себестоимости, нацелен на исчисление той себестоимости, которая станет расходом в момент извлечения дохода, т.е. не ранее и не позднее признания выручки от реализации продукции. Если бы осуществление затрат сразу приравнивалось к расходу, сам процесс калькулирования был бы невозможен. И только в момент продажи продукции признаются доходы (в виде ее цены), расходы (в виде ее себестоимости) и прибыль (в виде их разницы). В момент признания затраты не могут оказывать влияния на прибыль, и в этом их основное отличие от расходов.

Затраты – это принятая к учету стоимостная оценка использованных ресурсов различного вида – материальных, финансовых, трудовых и прочих – стоимость которых может быть измерена с достаточной степенью надежности. Затраты могут приводить к образованию активов двух видов – оборотных и внеоборотных.

Тема освоения природных ресурсов и связанных с ним расходов актуальна для всех ГДП. При этом в нормативной базе по бухгалтерскому учету она практически не освещена вследствие сложности и неоднозначности технико-экономических вопросов, составляющих совокупность процесса освоения природных ресурсов, затрагивающего такие отрасли народного хозяйства, как геология и разведка недр, строительство и металлургия, зачастую пересекающихся и совмещающихся.

Регулирование учета расходов в ГДП в России сегодня основано на:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02.

Одним из методов исследования изучаемых объектов является классификация, т.е., разделение на классы на основе определенных общих признаков объектов и закономерных связей между ними. Чем больше можно выделить признаков классификации, тем выше степень познания объекта.

Научно обоснованную классификацию затрат в нашей стране впервые предложил Стоцкий В.И. [16]. Ранее Р.Я. Вейцман [17] разделил затраты по четырем признакам:

1. По характеру операций (технические, торговые).
2. По предметам и местам, которые являются носителями издержек производства общие и специфические.
3. По способу исчисления издержек в цене продукта (прямые, накладные).
4. По зависимости издержек производства от объема деятельности предприятия (постоянные и пропорциональные).

Классификация затрат на основные и накладные, прямые и косвенные, постоянные и переменные в России была предложена такими учеными как Н.А. Блатов [18] и И.И. Поклад [19] (при этом, накладные расходы отождествлялись с косвенными).

Международные стандарты по производственному учету и практика его организации в экономически развитых странах предусматривают разные параметры классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет затрат на производство.

В целях составления достоверной, надежной финансовой отчетности в период реформирования системы учета и отчетности на ГДП большего внимания требует следующая классификация затрат:

- I. По характеру (текущие, капитальные).
- II. В зависимости от производственного этапа.
- III. По статьям калькулирования.
- IV. По местам возникновения затрат.

I. Классификация затрат по характеру

1. Капитальные (инвестиционные) затраты.
2. Текущие затраты.
 1. *Капитальные (инвестиционные) затраты* могут быть определены как любые затраты, понесенные при создании, приобретении, расширении или усовершенствовании актива, предназначенного для использования в компании. Важным моментом при этом является то, что выгода от таких капитальных затрат будет поступать на протяжении ряда учетных периодов. Этот тип затрат подвергается капитализации при составлении финансовой отчетности.

Капитализация в широком смысле трактуется как метод и ключевым понятием становится доход. Капитализация определяется как метод оценки стоимости предприятия/имущества/актива через приносимый доход. В данном случае этот метод характеризует капи-

тализацию применительно к имущественным отношениям: капитализация как процесс, базовой категорией данного направления являются активы предприятия. В этой связи капитализация трактуется как процесс наращивания активов (в материальном и нематериальном воплощении).

В рамках другого определения, ограниченного фондовым рынком, рассматривают «рыночную капитализацию» – как стоимость ценных бумаг компании по котировкам на фондовой бирже (капитализация компании представляет собой произведение курса акций на их число в акционерном капитале).

2. *Текущие затраты* можно определить как затраты, понесенные для получения прибыли или для поддержания доходности компании. Выгода от этих затрат используется в текущем отчетном периоде. Текущие затраты состоят из расходов компании на повседневные нужды.

II. Классификация затрат в зависимости от производственного этапа

1. Затраты по приобретению участков недр, аренде прав на их разработку либо иному приобретению прав.
2. Затраты на проведение поисково-разведочных работ.
3. Затраты на разработку и освоение недр.
4. Затраты на добычу и содержание производственного оборудования.
5. Затраты связанные со свертывание работ, в том числе, рекультивация участков закрытием, производственных скважин, шахт и прочего оборудования.

1. *Затраты по приобретению участков недр, аренде прав на их разработку либо иному приобретению прав:*

- стоимость прав осуществления разведки и добычи полезных ископаемых;
- выплаченные премии за лизинг имущества;
- опционы на покупку и лизинг имущества;
- часть затрат, относимых на полезные ископаемые, когда земля включает в себя права на добычу полезных ископаемых;
- гонорары, брокерские вознаграждения;
- платежи за внесение в государственные реестры,
- затраты на оформление сделок, затраты на юридические услуги;
- арендный бонус;
- прочие расходы.

2. *Затраты на проведение поисково-разведочных работ.*

Эти затраты могут производиться как до получения прав, так и после:

- геологические и геофизические затраты (затраты по осуществлению топографических, геологических и геофизических исследований, заработная плата и прочие расходы участников геологических и геофизических партий);
- затраты по содержанию неразработанных участков недр (штрафы за задержку разработки участков недр, адвалорные налоги и судебные издержки по защите прав на разработку участков недр);
- затраты по ликвидации безуспешных скважин и забоя стволлов скважин;
- затраты на приобретение, установку разведочного оборудования;
- затраты на доразведку месторождений.

Расходы на доразведку месторождений (кроме строительства (бурения) разведочных скважин) после начала добычи полезных ископаемых являются расходами по обычным видам деятельности и относятся на себестоимость добытого полезного ископаемого в периоде их осуществления (п. 16 Концепции проекта стандарта «Добывающие отрасли»).

3. *Затраты на разработку и освоение недр* – затраты связанные с доступом к доказанным запасам и строительства сооружений для добычи, подготовки к обогащению и хранению руды. По сути их можно разделить на две группы:

- материальные затраты (приобретение конкретного сырья, оборудования, топлива для указанных целей);
- нематериальные затраты (затраты на выполнение работ или по оплате услуг сторонним организациям).

4. *Затраты на добычу и содержание производственного оборудования* включают все затраты (калькуляционные) связанные с добычей руды и содержанием соответствующих сооружений и оборудования.

Расходы на добычу полезных ископаемых являются расходами по обычным видам деятельности. Указанные расходы признаются в бухгалтерском учете в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации».

5. *Затраты связанные со свертывание работ, в том числе, рекультивация участков закрытием, производственных скважин, шахт и прочего оборудования* без которого невозможна добыча ресурса. В эту же категорию затрат включаются затраты на модернизацию устаревших основных средств, усовершенствование деталей, узлов, машин для достижения значительного улучшения качества выпускаемой продукции.

Таблица 5

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

Виды затрат на определенном производственном этапе.	Метод благополучных усилий	Метод участков, приносящих доход	Метод учета полных затрат
1. Геологоразведочные затраты, осуществляемые перед покупкой прав	Расходы текущего периода	Капитальные затраты или расходы текущего периода	Капитальные затраты
2. Затраты на проведение поисково-разведочных работ:	-	-	-
Приобретение прав на минеральные ресурсы.	Капитальные затраты	Капитальные затраты	Капитальные затраты
Геологоразведочные работы, осуществляемые после покупки прав	Капитальные затраты или расходы текущего периода	Капитальные затраты или расходы текущего периода	Капитальные затраты
Оценка запасов месторождения	Капитальные затраты или расходы текущего периода	Капитальные затраты или расходы текущего периода	Капитальные затраты
3. Затраты на разработку и освоение недр:	-	-	-
Затраты на освоение месторождения	Капитальные затраты	Капитальные затраты	Капитальные затраты
Затраты на строительство	Капитальные затраты	Капитальные затраты	Капитальные затраты

Классификация затрат по характеру и по производственным этапам играет важную роль в выборе метода учета расходов. В мировой практике существует несколько методов учета расходов на освоение природных ресурсов. В зависимости от метода, используемого ГДП, согласно учетной политике, затраты капитализируются или относятся на текущие (табл. 5).

Важным отличием российской практики учета является тот факт, что затраты на получение лицензии, как правило, амортизируются линейным (хронологическим) методом, т.е. равными долями в течение срока действия лицензии. В случае, когда лицензия на разведку сдается до окончания срока ее действия, недоамортизированная часть затрат признается прочими расходами в тот период, в котором произошел отказ от лицензии. В МСФО данные активы должны амортизироваться только потонным методом – исходя из оценки объема запасов и фактического объема добычи за период.

Необходимо принять во внимание тот факт, что в России существуют специальные формы изъятия части дохода от добычи и реализации природных ресурсов в виде налога на добычу полезных ископаемых и акциза. В странах, где такие изъятия не предусмотрены, плата за получение права пользования недрами может быть существенно выше, поэтому в России и, например, в США порядок (сумма) этих «фактически понесенных расходов» будет различаться в несколько раз. Таким образом, сравнение активов балансов российских и американских ГДП не может быть объективным не в силу различий в учете, а в силу различий в законодательстве о недропользовании: при получении права на добычу платежи российских компаний относительно невелики, однако затем, по мере добычи, они платят сырьевые налоги. Американские компании, напротив, при получении прав вносят достаточно большие лизинговые платежи, которые сразу капитализируются. Как следствие, активы российской компании будут не адекватны активам компании американской.

Чтобы увеличить объем фактических затрат на пользование недрами и довести его до более или менее реальной оценки предлагается включить в стоимость данного актива не только платежи, связанные с получением лицензии, но и сумму будущих налоговых платежей. Данный подход уравнивания условий был предложен российскими исследователями [20]:

- Дт08 «Вложения во внеоборотные активы».
- Кт76 «Задолженность прочих дебиторов и кредиторов».
- *Отражаются будущие налоговые расходы, связанные с добычей на участке недр, предоставленных в пользование. Сумма бухгалтерской записи определяется исходя из объема недоказанных запасов, действующей ставки налога и ставки рефинансирования ЦБ или иного коэффициента дисконтирования.*
- Дт76 «Задолженность прочих дебиторов и кредиторов».
- Кт68 «Расчеты с бюджетом»
- *Отражаются начисление текущих налоговых платежей по налогу на добычу полезных ископаемых за истекший период.*

Безусловно, подобный прием требует соответствующего отражения в пояснительной записке к отчетности, а также постоянного контроля реальности оценки данного актива и при необходимости создания соответствующих резервов.

III. Классификация затрат по статьям калькулирования

ПБУ 10/98, как и гл. 25 НК РФ почти полностью игнорируют отраслевой разрез и это не случайно. Многие десятилетия прошлого столетия отечественные специалисты вели отраслевой учет для выполнения пересчетных целей, но сегодня появились новые субъектеники, которым все равно, что производить, их основная цель «производство» прибыли, поэтому технологические процессы и отраслевые особенности рассматриваются с позиции получения дополнительных прибылей.

Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции ГДП в РФ регулируются Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов [21].

Изначально целями данной Инструкции являлись:

- регламентирование состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, отражающих отраслевые особенности и обеспечивающих единообразие состава затрат со всеми промышленными предприятиями Российской Федерации;
- установление основных принципов группировки затрат по статьям калькуляции, обеспечивающие наибольшее выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции;
- определение методов планирования, учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, отражающих характер и структуру производства и обеспечивающих возможность использования в системах информации, контроля и управления производственными затратами с целью рационального использования ресурсов, устранения излишних затрат и потерь и увеличения прибыли.

Сегодня расчет себестоимости согласно Инструкции (табл. 6) не информирует возможных инвесторов о степени рентабельности продукции и не вписывается в структуру отчета о прибылях и убытках по МСФО.

Сегодня, профессиональные участники рынков (инвесторы) стали ориентироваться на операционную прибыль, именно потому, что она меньше всего страдает от бухгалтерских корректировок. Важную роль стали играть такие показатели как EBITDA⁶, OIBDA⁷, EBITDAX⁸. Соответственно классифицировать затраты по статьям калькулирования важно по признаку их монетарности (табл. 7).

⁶EBITDA (Earnings before Income, Tax, Depreciation and Amortization) – прибыль до уплаты процентов, налогов, вычета амортизации основных средств и нематериальных активов.

⁷OIBDA (Operating Income before Depreciation and Amortization) – операционная прибыль перед вычетом амортизации основных средств и нематериальных активов.

⁸EBITDAX (Earnings before Income, Tax, Depreciation and Amortization and Exploration Costs) – Прибыль перед начислением амортизации основных средств и нематериальных активов, уплатой процентов и налогов и за вычетом расходов на геологоразведочные работы

Таблица 6

КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ НОМЕНКЛАТУРА ЗАТРАТ В СООТВЕТСТВИИ С РПБУ

Добыча руды	Обогащение руды
Сырье и основные материалы в том числе: - отчисления в фонд воспроизводства минерально – сырьевой базы платежи за право на добычу полезных ископаемых; - материалы на технологические цели; - топливо на технологические цели; - энергия на технологические цели; - оплата труда производственных рабочих; - отчисления на социальные нужды; - амортизация Расходы на подготовку и освоение производства в том числе: - погашение затрат на горно – подготовительные работы; - расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; - расходы по закладке пустот (при подземном способе работ); - транспортирование руды (при открытом способе работ на карьерах); Общепроизводственные расходы	- Руда (промпродукт). - Транспортно-заготовительные расходы. - Вспомогательные материалы на технологические цели. - Топливо на технологические цели. - Энергия на технологические цели - Оплата труда производственных рабочих. - Отчисления на социальные нужды. - Расходы на подготовку и освоение производства. - Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. - Общепроизводственные расходы
Цеховая себестоимость	
Общехозяйственные расходы.	- Общехозяйственные расходы.
Прочие производственные расходы	- Прочие производственные расходы
Производственная себестоимость	
Коммерческие расходы	
Полная себестоимость руды (товарной)	Полная себестоимость товарной продукции (металл)

Таблица 7

КАЛЬКУЛЯЦИОННАЯ НОМЕНКЛАТУРА ЗАТРАТ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Группа затрат по МСФО (IAS)2	№	Калькуляционная статья	Примерная номенклатура статей калькуляции
I	1	Зарботная плата	- зарботная плата рабочих по добыче, обогащению, плавке и электролизу; - ЕСН
	2	Материалы, запасные части	- сырье, основные материалы и полуфабрикаты – приобретение лома цветных металлов; - услуги производственного характера; - вспомогательные материалы, топливо со стороны
	3	Прочие денежные расходы (по добыче, обогащению, плаке и электролизу металлов)	- полевое довольствие персоналу рудников; - платежи, связанные с отчуждением пастбищ; - налог за добычу полезных ископаемых и плата за загрязнение окружающей среды
II	4	Страхование	обязательное страхование имущества предприятия, учитываемого в составе производственных фондов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве
	5	Расходы на обогащение руды, на аффинаж металлов	непосредственные расходы по приготовлению электролитов, процесса электролиза и плавки
	6	Коммунальные услуги	оплата счетов коммунальных хозяйств, плата за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем, содержание собственных отопительных систем.
III	7	Ремонт и техническое обслуживание оборудования	перечень затрат по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» согласно Инструкции (исключение-амортизация)
	8	Подъем, транспортировка лежалых материалов	расходы по вывозке породы в отвал, а также руды из карьеров к местам хранения или переработки (обогачительные фабрики), а также расходы предусмотренные статьей «Расходы по закладке пустот (при подземном способе работ)» (прочие транспортные расходы в период его производства по Инструкции)
	9	Общепроизводственные расходы	содержание прочего цехового персонала. Затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности
		Итого денежные операционные затраты (монетарная себестоимость)	
III	10	Амортизация основных средств (производственного назначения)	
	11	Уменьшение запасов металлопродукции	
		Итого себестоимость	

Можно выделить два основных отличительных признака предложенной классификации от существующей в России:

1. Слияние затрат на добычу и обогащение. Классификация затрат в Инструкции предусмотрена для заводов добывающих руду, обогатительных фаб-

рик, заводов по аффинажу, обработке драгоценных металлов и специальных сплавов, как отдельных бизнес-единиц. Сегодня в организационной структуре современного ГДП предусмотрено наличие соответствующих единиц в форме цехов, что требует комплексной классификации.

2. Отсутствие статьи «Расходы на подготовку и освоение производства», предусмотренной Инструкцией, поскольку подобные расходы в соответствии с МСФО должны учитываться согласно принятому политике методу как затраты на освоение и разработку природных ресурсов;

В п. 10 МСФО (IAS)2 «Запасы» определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, а именно:

- I. Производственные *переменные прямые* затраты.
- II. Производственные *переменные косвенные* затраты.
- III. Производственные *постоянные косвенные* затраты, которые далее будем называть производственные накладные затраты.

Примерами переменных затрат первой группы являются сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих с начислениями на нее и др. Это те расходы, которые можно на основе данных первичного учета отнести непосредственно на себестоимость конкретных изделий.

К переменным косвенным производственным затратам (вторая группа) относятся такие расходы, которые находятся в прямой зависимости или почти в прямой зависимости от изменения объема деятельности, однако в силу технологических особенностей производства их нельзя, или экономически нецелесообразно прямо отнести на изготавливаемые продукты. Самыми яркими представителями таких расходов являются затраты сырья в комплексных производствах.

К третьей группе затрат, выделенной в п.10 МСФО (IAS)2 «Запасы» – постоянным косвенным накладным производственным затратам – относятся те общепроизводственные расходы, которые не изменяются или почти не изменяются в результате изменения объема производства.

Накладные расходы следует сначала относить к соответствующему этапу хозяйственной деятельности (поисковые работы, приобретение, разведка, оценка, разработка месторождений и строительство), а затем – к конкретному объекту учета (предмету поиска, объекту имущества или территории, представляющей определенный интерес). Капитализация накладных расходов допускается только в тех случаях, когда на соответствующем этапе хозяйственной деятельности капитализируются прямые затраты, относящиеся к предмету поиска, объекту имущества или территории, представляющей определенный интерес.

Нормативный учет, теория и практика которого у нас развивалась на всем протяжении XX в., и широко применяемый ГДП, также находят свое применение в финансовом учете в соответствии с МСФО (IAS)2 «Запасы». В частности, в п. 14 данный стандарт регламентирует процедуру отнесения сверхнормативных затрат к периодическим, т.е. в полном объеме относимым на уменьшение прибыли отчетного периода. Сверхнормативные потери сырья, заработной платы и др. не должны попасть в состав запасов, отражаемых в активе баланса.

Сравнивая положения МСФО (IAS)2 «Запасы» с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» можно выделить следующие основные отличия:

- допускается нормативный метод оценки запасов;
- регламентируется порядок:
 - учета затрат на производство в части определения метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (метод полного распределения затрат);

- классификации затрат (прямые, косвенные, переменные и постоянные);
- распределения переменных и общепроизводственных косвенных затрат;

- даются рекомендации по распределению косвенных затрат сырья и материалов, а также по оценке побочной продукции в комплексных производствах;
- выделяется группа расходов, которые в установленном порядке списываются на уменьшение прибыли отчетного периода (сверхнормативные производственные затраты, складские затраты, управленческие, расходы на продажу);
- отменен способ оценки запасов – ЛИФО.

Отечественные отраслевые инструкции безусловно требуют внесения поправок, в силу устаревших положений касательно возможного присутствия МБП, подхода по уплате процентов по кредитам (установлен ориентир на ставку ЦБ РФ), а главное, градации затрат в пределах себестоимости и осуществляемых «за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователей». Регулирование попутно добытой руды при горно-капитальных и геологоразведочных работах, не включаемых в состав товарной продукции, при горно-подготовительных работах в отечественных ГДП соответствует МСФО, однако, исследования показали отсутствие рекомендаций (как в отечественных, так и международных стандартах) по расчету себестоимости продукции в результате пуско-наладочных работ.

На ГДП проводятся работы по строительству, реконструкции и модернизации крупных производственных объектов доменных печей и т.п. После того, как основные строительные-монтажные работы по возведению здания и монтажу оборудования заканчиваются, может пройти достаточно долгий срок (несколько отчетных периодов) до того момента пока объект выйдет на свою нормальную производственную мощность.

После выполнения основных объемов работ необходимо проводить пуско-наладочные работы, как «входную», так и в режиме горячего опробования, т.е. «под нагрузкой». В последнем случае происходит выпуск годной продукции. Режим горячего опробования может продолжаться в течение нескольких месяцев, т.е. начинаться в одном отчетном периоде, а заканчиваться в другом.

В связи с этим встают вопросы определения момента, до наступления которого затраты на пуско-наладочные работы следует капитализировать и после которого включать в расходы по обычным видам деятельности, и какие именно затраты, и в каком порядке. В каком порядке учитываются расходы, непосредственно связанные с выпуском готовой продукции (сырье и материалы, заработная плата, ЕСН, ремонт, текущее обслуживание объектов и т.п.) до момента ввода объекта в эксплуатацию? Каким образом производится оценка себестоимости продукции, выпущенной в процессе пуско-наладочных работ?

По мнению автора все затраты, непосредственно связанные с созданием основного средства, а также с проведением пуско-наладочных работ в холостом режиме, включаются в стоимость основного средства.

Затраты, непосредственно связанные с пуско-наладочными работами под нагрузкой, целесообразно прописать в учетной политике. Рекомендуется определить момент ввода в эксплуатацию основного средства по совокупности технологических, экономических и юридических факторов. В целом эти факторы должны свиде-

тельствовать об изменении главной цели пуско-наладочных работ с тестирования работы объекта на выпуск продукции. Затраты до этого момента по мнению автора, входят в стоимость основного средства, а после него относятся на расходы в обычном порядке.

Подход определения себестоимости продукции, создаваемой в процессе пуско-наладочных работ должен основываться на ее сравнении с продукцией, созданной в обычных условиях производства. Эта методика может основываться либо на учетной (нормативной) себестоимости, либо на более узком, чем в условиях обычного производства, перечне фактических прямых затрат. Если до введения основного средства в эксплуатацию затраты на пуско-наладочные работы под нагрузкой не распределяются между стоимостью основного средства и себестоимостью выпущенной продукции в момент их признания, то себестоимость выпущенной продукции (или возвратного сырья) вычитается из общей суммы затрат, относимых на первоначальную стоимость объекта основных средств.

IV. Классификация затрат по местам возникновения

Широкое использование получили системы учета текущих затрат по местам их возникновения. Организация данной классификации способствует усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами затрат, обеспечивает более точное представление информации о затратах. Анализ затрат сгруппированных по разным типам центров затрат позволит ускорить составление отчета о прибылях и убытках по формату себестоимости, поскольку большинство ГДП пользуется данным форматом (табл. 8).

Таблица 8

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ВОЗНИКНОВЕНИЯ

Тип центра затрат	Определение текущих затрат (расходов)
1. Первичный	- Затраты напрямую вовлечены в производство готовой продукции
2. Вторичный	- Прочие затраты связанные с операционной деятельностью (*)
3.Административно-бытовой	- Коммерческие и административные расходы (**)
4. Инвестиционный	- Текущие расходы по процентам, начисляемым за пользование заемными средствами; -Амортизация дисконта по обязательствам по выводу основных средств из эксплуатации (если предусмотрено учетной политикой)
5.Внереализационный	- Текущие затраты на содержание основных средств непроизводственного назначения; - Затраты на благотворительность

(*) Прочие затраты связанные с операционной деятельностью:

- убыток от выбытия основных средств;
- отрицательная курсовая разница;
- изменение резерва под обесценение прочих внеоборотных активов;
- изменение резерва по налоговым штрафам и пеням;
- изменения резерва под обесценение объектов незавершенного капитального строительства;
- (-)операционная прибыль от деятельности, не относящейся к горно-металлургическому производству;
- изменение резерва под обесценение дебиторской задолженности.

(**)Коммерческие и административные расходы:

- экспортные таможенные платежи;

- заработная плата АУП;
- налоги, за исключением налогов на прибыль и добычу полезных ископаемых и платы за загрязнение окружающей среды;
- реклама;
- транспортные расходы (за пределами рудников);
- юридические и аудиторские услуги;
- консультационные услуги;
- амортизация имущества непроизводственного назначения;
- страхование;
- комиссионное вознаграждение;
- банковские услуги.

При формировании структуры центров затрат используются такие источники как организационная структура предприятия, схема производственного процесса, схема движения материальных потоков. Отбираются все подразделения, как задействованные в производственных процессах, так и управленческого характера. Одно структурное подразделение может быть разбито на несколько центров затрат. Например, такие подразделения как аффинажный цех, отдел извлечения руды несут затраты на оплату труда производственного персонала и административно-управленческого, что соответствует первому и третьему типу центра затрат.

Правило знаменитого итальянского бухгалтера Д. Дзаппа [22]: «Доходы всегда очевидны, а расходы всегда сомнительны» установило в исследовании приоритет проблемы отражения расходов в отчете о прибылях и убытках. Изучением данной проблемы важно заниматься не только в разрезе научно-теоретических исследований, но в пределах действующих бизнес единиц, холдингов. Результаты подобных исследований должны отражаться во внутренних бухгалтерских стандартах, учетной политике ГДП. Необходимость разработки внутренних стандартов обусловлено тем, что МСФО:

- при всем своем многообразии могут содержать пробелы и не охватывать все области деятельности ГДП;
- формулируют принципы деятельности в общем, виде и их необходимо конкретизировать применительно к данному ГДП;
- содержат определенную вариантность методов и предприятию необходимо выбрать те варианты, которые будут использоваться.

Сочетание перечисленных классификаций затрат (рис. 2) позволит путем расширения субсчетов в действующей программе автоматизирования определять корректировочные суммы затрат за отчетный период, сохраняя действующий план счетов на предприятии. Обоснованная классификация затрат – основа алгоритма признания расходов отчетного периода (рис. 3).

Пример. Начисляется заработная плата работнику заводууправления:

1. Д – т 26 «Общехозяйственные расходы».
К – т 70 «Расчеты по оплате труда».
2. Д – т 20 «Основное производство».
К – т 26 «Общехозяйственные расходы».

Если согласно предложенному алгоритму присвоить к сч. 70 «Расчеты по оплате труда» субсчет «tx1» (70-tx1), то отпадает необходимость в процедуре извлечения из НЗП общехозяйственных расходов.

Данный подход к классификации затрат позволит корректировать статьи расходов в отчете о прибылях и убытках, а также в балансе, сократить расходы, связанные с изменениями в практике составления отчетов ГДП, путем адаптации собственных информацион-

ных систем; избавит от регулярного сбора информации по понесенным затратам в отчетном периоде.

Состав и предложенные признаки классификации затрат могут быть изменены по усмотрению предприятия с учетом специфики деятельности, реальных ситуаций бизнеса. Классификация затрат (расходов) как реализация части креативных процедур, имеет важное значение в процедуре оценки активов и обязательств. Независимо от перечисленных субъективных факторов их классификации, процедура оценки включает три блока:

- I. Группировка. Признаками группировки служат: экономическое содержание, функциональная роль в процессе производства и т.п.
- II. Расчет групповой стоимости по РПБУ («Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01).
- III. Оценка материальных затрат и запасов по МСФО: выбор метода оценки, оценка и переоценка производственных запасов (МСФО (IAS)2), выявление отклонений от оценок по РПБУ.

Баланс и отчет о прибылях и убытках выступают объектами трансформации и содержат основные элементы финансовой отчетности по МСФО: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы (перечисленные элементы детально рассмотрены в исследовании). Показатели отчета о движении денежных средств и отчета об изменениях капитала в соответствии с МСФО формируются на основе российских аналогов, трансформированных бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

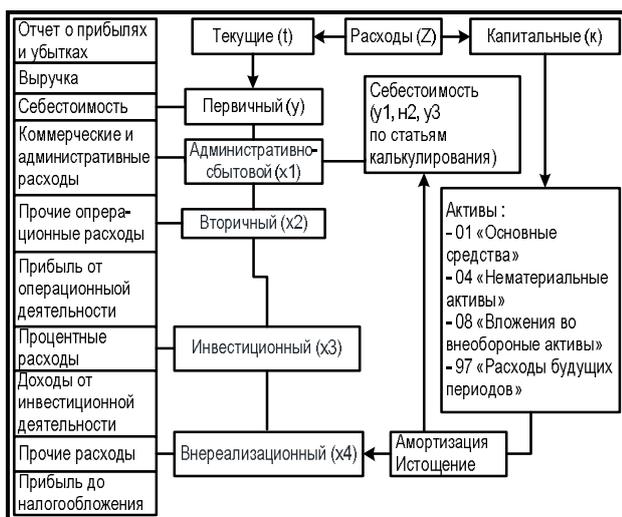


Рис. 2. Классификация расходов ГДП



Рис. 3. Алгоритм признания расходов отчетного периода

- t – текущие затраты;
- K – капитализируемые затраты;
- Y – калькуляционные затраты;
- X – центры затрат.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. С начала прошлого столетия назревала потребность стандартизации финансовой отчетности (бухгалтерских балансов) ГДП, среди многочисленных причин можно выделить три:
 - требование Европейской комиссии о применении МСФО европейскими компаниями, чьи акции котируются на фондовых биржах в Европе;
 - ни один из существующих международных стандартов не затрагивает вопросы отражения в отчетности затрат на разведку и оценку месторождений полезных ископаемых;
 - правила учета специфических затрат, отражаемых в учетной политике у разных ГДП, различаются – это усложняет анализ и сопоставление финансовой отчетности различных горнодобывающих компаний.
2. Реформирование отечественной системы учета и отчетности к МСФО, сырьевой статус страны, стали главными предпосылками разработки отечественного стандарта «Добывающие отрасли». Положительный момент в ожидаемом стандарте, это его направленность не только на крупные холдинги, но и на небольшие добывающие предприятия. Существенным минусом в проекте данного стандарта, по мнению автора, является недостаточное внимание определению понятийного аппарата, учитывающего отраслевую специфику. В настоящее время не существует нормативного акта, регулирующего учет горных работ и их разделение на горно-подготовительные и горно-капитальные. Нет однозначного понимания понятия «проходка шахтных стволов», необходимо ее описание с точки зрения определения в бухгалтерском учете в качестве расхода или актива. Проблема терминологии отражается на адекватности структуры баланса и состава затрат, расходов соотносимых с этими понятиями.
3. Инструкции по планированию и учету себестоимости предназначены для использования всеми типами организаций горнодобывающей отрасли, на которые распространяется действие Закона РФ «Об акционерных обществах». Такого рода организациями, как правило, и являются холдинги, осуществляющие комплекс видов деятельности – разведка, добыча, переработка. В то же время рекомендуемые в инструктивных материалах принципы отражения затрат ориентированы, по сути, лишь на отдельные производственные единицы, входящие в состав горнодобывающих компаний. Этот недостаток проявляется в указанных данных о составе классификации затрат, включаемых в себестоимость продукции, о планировании себестоимости, об учете затрат на производство.
4. Отдельные вопросы сближения РПБУ и МСФО, признания и оценки специфических элементов финансовой отчетности ГДП можно разрешить только на нормативном уровне:
 - отсутствие дисконтированной оценки, приоритет юридической формы над экономическим содержанием (недостаточное внимание профессиональному суждению);
 - колебания структуры капитала за счет переоценки активов, признания долгосрочных обязательств.
5. Учитывая широкие возможности ГДП в отношении сметного планирования, на которые позволяют опираться в ряде существенных случаев как МСФО, так и РПБУ для получения релевантной учетной информации, важное место занимают внутренние стандарты предприятия. Представители данной отрасли располагают хорошей возможностью получить конкурентные преимущества, проявив новаторский подход к подготовке отчетности и совершенствованию коммуникационных стратегий, в стремлении восстановить равновесие в борьбе за обоснованные цены на капитал, достаточный для эффективного осуществления экономической стратегии, поддержки своей репутации и сохранения за собой лицензий на добычу полезных ископаемых.

Литература

1. Суворов А.В. Внедрение МСФО в практику финансовой отчетности. // Международный бухгалтерский учет 2001, – №8.
2. Шнейдман Л.З. Перспективы применения МСФО в российских организациях. // Бухгалтерский учет. 2001. – №8.
3. Шнейдман Л.З. Внедрение международных стандартов финансовой отчетности в России. // ICAR Accounting Report. – янв / фев. 2003.
4. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет. М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2004.
5. Палий В.Ф. Субъективные суждения и объективные реалии. // Бухгалтерский учет. 2004.- №9. с5.
6. Приказ Минфина России от 01.07.2004 N 180. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.
7. ПРОТОКОЛ №2 от 03.02.2004 г. Рабочего совещания Экспертного совета по вопросам бухгалтерского учета и отчетности в добывающих отраслях.
8. Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».
9. Микерин М.И., Павков Н.В. «Международные стандарты оценки». М., 2003.
10. Закон РФ от 21.02.1992 N 2395-1 «О НЕДРАХ».
11. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и Статистика, 2000.
12. ОРФО-15. Отдельные рекомендации по финансовой отчетности от 24 июня 2004 г. // «ФБК» N3, 2005.
13. Москалева А.З. Учет и контроль себестоимости продукции. М., 1982 г.
14. Безруких П.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) «Главбух» N 13, июль 1999 г.
15. Модеров С.В. Реальная прибыль (убыток) за год.// Юридический справочник руководителя в № 1, 2005 г.
16. Стоцкий В.И. Основы калькулирования и экономического анализа себестоимости. Л., 1934.
17. Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькулированием коммерческой организацией, фабрик и заводов. М.: Издание Цетнросоюза., 1929.
18. Блатов Н. Основы промышленного учета и калькулирования. М.: ГОНТИ., 1939.
19. Поклад И.И. Учет, калькуляция и анализ себестоимости производимой продукции. М.: Финансы., 1996.
20. Ефремова А.А., Кузьмин Ю.В. Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US-GAAP и IAS. // Финансовые и бухгалтерские консультации. № 7,8 – 2003.
21. «Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов «утв. Роскомдрагметом 28.02.1994.
22. Я.В. Соколов. Учет затрат – от теории к практике. // Бухгалтерский учет №6., 2005.
23. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности М.: КноРус, 2005.
24. Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебник для ВУЗов. М.: КноРус, 2006.

Чая Владимир Тигранович