

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ, УПРАВЛЕНИЯ И ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

КАФЕДРА «БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СТАТИСТИКИ»

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ О.Н. Харченко
« ____ » _____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

38.03.01. Экономика

38.03.01.01.01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит (в коммерческих организациях)

УЧЕТ И АНАЛИЗ ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ В УГЛЕДОБЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

(на примере ООО «Тувинская горнорудная компания»)

Руководитель _____ ст.преподаватель Е.С.Берестова

Выпускник _____ И.А.Мананникова

Консультант:
_____ канд.экон.наук, профессор О.Н.Харченко

Красноярск 2017

Содержание

Введение	3
1 Нормативное регулирование учета поисковых активов в российской и международной практике.....	5
1.1 Особенности бухгалтерского и налогового учета поисковых активов в отечественной практике.....	5
1.2 Сравнительная характеристика ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» и МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».....	17
2 Учет и анализ поисковых активов в угледобывающих организациях (на примере ООО «Тувинская горнорудная компания»).....	25
2.1 Отраслевые особенности, влияющие на бухгалтерский учет, ООО «Тувинская горнорудная компания».....	25
2.2 Синтетический и аналитический учет поисковых затрат в ООО «Тувинская горнорудная компания».....	32
2.3 Анализ поисковых затрат ООО «Тувинская горнорудная компания».....	47
Заключение.....	60
Список использованных источников.....	64
Приложения А-М.....	70-101

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования заключается в том, что на протяжении многих лет в России не было нормативного акта, который бы регулировал учет поисковых активов в добывающих отраслях. Введение ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (далее - ПБУ 24/2011) [1] было целесообразным, так начиная с 2012 года организации, занимающиеся добывающей промышленностью, должны были составлять бухгалтерскую отчетность по новым правилам.

С появлением нового ПБУ 24/2011 подразумевалось, что бухгалтерский учет и финансовая отчетность добывающих организаций будут более усовершенствованными. Но у бухгалтеров до сих пор остаются вопросы по учету поисковых активов, так как многие аспекты не раскрыты в ПБУ 24/2011. Таким образом, данное положение является рамочным и требует совершенствования.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка рекомендаций по совершенствованию учета поисковых активов в угледобывающих организациях и анализ поисковых затрат на примере ООО «Тувинская горнорудная компания».

Для достижения поставленной цели в выпускной квалификационной работе были определены следующие задачи:

- 1) выделить особенности бухгалтерского и налогового учета поисковых активов, сложившийся в отечественной практике;
- 2) дать сравнительную характеристику учета поисковых затрат в российской и международной практике;
- 3) оценить влияние технологических особенностей угледобывающей организации на ведение бухгалтерского учета поисковых активов;
- 4) дать оценку практике учета поисковых активов на предмет соответствия законодательству;
- 5) провести анализ поисковых затрат ООО «Тувинская горнорудная компания» и представить рекомендации по совершенствованию их учета.

Объектом исследования является ООО «Тувинская горнорудная компания», занимающаяся добычей каменного угля открытым способом.

Предметом исследования являются операции с поисковыми активами угледобывающей организации.

Структура исследования и его содержание соответствуют объекту, предмету, цели и задачам. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, двух глав, включающих в себя пять параграфов, заключения, списка использованных источников и приложений. В

первой главе будут рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета поисковых активов в отечественной практике, а также сравнительная характеристика ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» и МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых». Во второй главе будут рассмотрены отраслевые и технологические особенности, влияющие на организацию бухгалтерского учета в ООО «Гувинская горнорудная компания», а также синтетический и аналитический учет угледобывающей организации и анализ поисковых затрат. В заключение приведены рекомендации по эффективности учета поисковых затрат ООО «Гувинская горнорудная компания».

Теоретическая основа и степень разработанности темы исследования. В настоящее время нет большого количества исследований на тему, посвященную учету поисковых активов. Среди современных исследований, которые были проведены отечественными учеными можно выделить А.Х. Ибрагимова [2], Д.Л. Скипин [3], Н.В. Зылева [4, 5], А.Ю. Попов [6], Т.Н. Новоселова [7], О.Н. Харченко и А.Н. Белоногов [8, 9]. Также ученые советского времени П.А. Лукьяненко [10], В.А. Плотникова [11], Г.С. Мороз [12].

Нормативную основу исследования составили ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [1], МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [13], налоговое законодательство, а также иные нормативно – правовые документы, регламентирующие особенности учета поисковых активов.

Выпускная квалификационная работа прошла апробацию на XXV Международной научно-практической конференции «Современные тенденции развития науки и технологий» в г. Белгород.

1 Нормативное регулирование учета поисковых активов в российской и международной практике

1.1 Особенности бухгалтерского и налогового учета поисковых активов в отечественной практике

На протяжении многих лет в России осуществляли свою деятельность большое количество ресурсодобывающих предприятий. Стоит отметить, что до 2012 года в российском законодательстве не было специальных норм учета, отражающих специфику отрасли. Ведение учета и составление бухгалтерской отчетности ресурсодобывающими предприятиями осуществлялось в соответствии с общепринятыми российскими стандартами учета.

Основным документом, регламентирующим ведение учета на предприятиях, занимающихся добычей полезных ископаемых, является учетная политика. Следует отметить, что для предприятий, занимающихся добычей угля, данный вопрос актуален до сих пор, так как российскими стандартами он о сих пор не урегулирован.

С 1 января 2012 года бухгалтерская отчетность должна была составляться по новым правилам, так как вступило в силу новое Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов», утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2011 №125н [1].

Данное положение используют предприятия, осуществляющие поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр. Затраты на освоение природных ресурсов следует признавать, как поисковые затраты в соответствии с ПБУ 24/2011 [1].

Создание данного положения по бухгалтерскому учету для учета освоения и использования недр является необходимым для российской экономики в целом и бухгалтерского учета.

До введения ПБУ 24/2011 [1] затраты на поиск, оценку и разведку полезных ископаемых не был урегулирован нормативно-правовыми документами, и таким образом каждая добывающая организация самостоятельно определяла порядок отражение поисковых затрат в бухгалтерской отчетности. Так, например, приобретение лицензий включалось в состав «Прочие внеоборотные активы» или «Прочие оборотные активы» в зависимости от срока списания расходов будущих периодов.

Таким образом, введение ПБУ 24/2011 [1] частично решило проблемы, связанные с порядком отражения поисковых затрат.

Затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр признаются поисковыми затратами, при этом ПБУ 24/2011 [1] применяется организациями в отношении поисковых затрат, осуществляемых до того момента, когда в отношении участка недр, на котором осуществляется поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых, установлена и документально подтверждена вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи полезных ископаемых (далее — коммерческая целесообразность добычи)». Как отмечает в своей статье Н.Н.Парасоцкая [14]: «Бухгалтер должен отследить два важных момента:

1) момент получения лицензии, которая дает организации право на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых на определенном участке недр. Лицензия может быть совмещенной, то есть выдаваться сразу на геологическое изучение, разведку и добычу полезных ископаемых;

2) коммерческая целесообразность их добычи. Другими словами, момент, когда станет понятно, что экономические выгоды, полученные организацией с вероятностью более 50% превысят затраты, понесенные на освоение и добычу, или же будет установлена бесперспективность добычи полезных ископаемых, то есть вероятность превышения экономических выгод над затратами менее 50%».

Необходимо отметить, что пока организация не получила лицензию, то она не может применять правила, содержащиеся в ПБУ 24/2011. Пунктом 3 ПБУ 24/2011 [1] предусмотрено, что затраты на геологические съемки, палеонтологические и прочие работы, направленные на общее изучение недр, на мониторинг природной среды, контроль режима подземных вод и другие работы без существенного нарушения целостности недр не капитализируются, и, следовательно, списываются на прочие расходы.

Поисковые затраты должны относиться к определенному участку недр и возникать только в условиях, когда организация еще не приняла решение о коммерческой целесообразности добычи на конкретном участке полезных ископаемых, так как данный этап может не приносить доходов, а в конце и вовсе может оказаться безрезультатным. До принятия нового нормативного документа, ПБУ 24/2011 [1], аккумулировали свои подготовительные затраты в составе расходов будущих периодов, но в связи с изменением пункта 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (в ред. приказа Минфина России от 24.12.2010 №186н) сохранять эту учетную политику стало невозможным [16].

ПБУ 24/2011 [1] регулирует часть затрат, которые связаны с освоением природных ресурсов, находящихся в стадии поиска, оценки и разведки этих полезных ископаемых. На рисунке 1 представлена схема сфер регулирования ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [15].

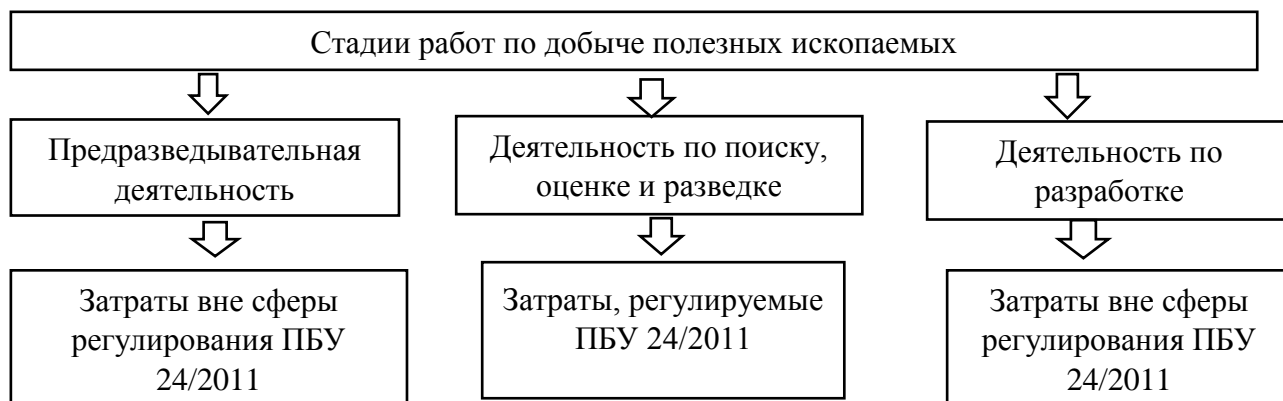


Рисунок 1 - Сфера регулирования ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»

Для бухгалтерского учета поисковых активов можно выделить одну из важных классификаций:

- 1) по наличию физической формы, согласно ПБУ 24/2011 [1] поисковые активы подразделяются на материальные и нематериальные;
- 2) наличие возможности идентификации выделяет идентифицируемые и неидентифицируемые поисковые активы;

Классификация поисковых активов по наличию физической формы очень важна для бухгалтерского учета и представления информации в финансовой отчетности организации, так как имеются качественные отличия в признании, оценке и классификации материальных и нематериальных поисковых активов. Стоит отметить, что данное разделение поисковых активов необходимо и для реклассификации в период определения коммерческой целесообразности добычи. При определении коммерческой целесообразности добычи на определенном участке недр необходимо перевести поисковые активы в состав основных средств, нематериальных активов или иных активов по остаточной стоимости. Если же добыча признана безрезультативной, то данный вид активов подлежит списанию на прочие расходы, в порядке, установленном для списания основных средств и нематериальных активов.

Что касается неидентифицируемых поисковых активов, то капитализируются на той же основе, что и непродуктивные затраты, а это означает что применяется метод учета

полных затрат. Как отмечает Белоногов А.Н. [9]: «Признание таких затрат в качестве расходов текущего периода согласуется с методом результативных затрат. Использование метода полных затрат не позволяет достичь представления справедливой картины финансового состояния предприятия, следовательно, капитализация поисковых затрат в составе неидентифицируемых активов – недопустимая практика».

В таблице 1 приведена классификация нематериальных и материальных поисковых активов.

Таблица 1 – Классификация нематериальных и материальных поисковых активов

Нематериальные поисковые активы	Материальные поисковые активы
Право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием советующей лицензии	Используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых: 1. Сооружения (система трубопроводов и т.п.); 2. Оборудование (резервуары, насосные агрегаты и т.д.) 3. Транспортные средства.
Информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований	
Результаты разведочного бурения	
Результаты отбора образцов	
Иная геологическая информация о недрах	
Оценка коммерческой целесообразности добычи	

Поисковые затраты организации разделяются на капитальные и текущие затраты. Текущие затраты представляют собой расходы по обычным видам деятельности, например, затраты на природно-охранные мероприятия, затраты на содержание служб производственного и геологического обеспечения и т.п. Капитальные затраты представляют собой вложения в поисковые активы, так как поисковые активы подразделяются на материальные и нематериальные, следовательно, вложения в поисковые активы включают в себя вложения в материальные поисковые активы и вложения в нематериальные поисковые активы. Первые включают в себя затраты на приобретение и монтаж оборудования установок, которые используются в разведке полезных ископаемых; обязательства в отношении охраны окружающей среды и т.д. А вложения в нематериальные поисковые

активы — это затраты на получение лицензий, обязательства в отношении охраны окружающей среды, затраты на 3D и 4D сейсморазведку, затраты на приобретение геологической информации и т.п. После того, как были собраны все затраты по поисковым активам, формируется первоначальная стоимость материальных поисковых активов и нематериальных поисковых активов.

На рисунке 2 рассмотрена группировка поисковых затрат организации.

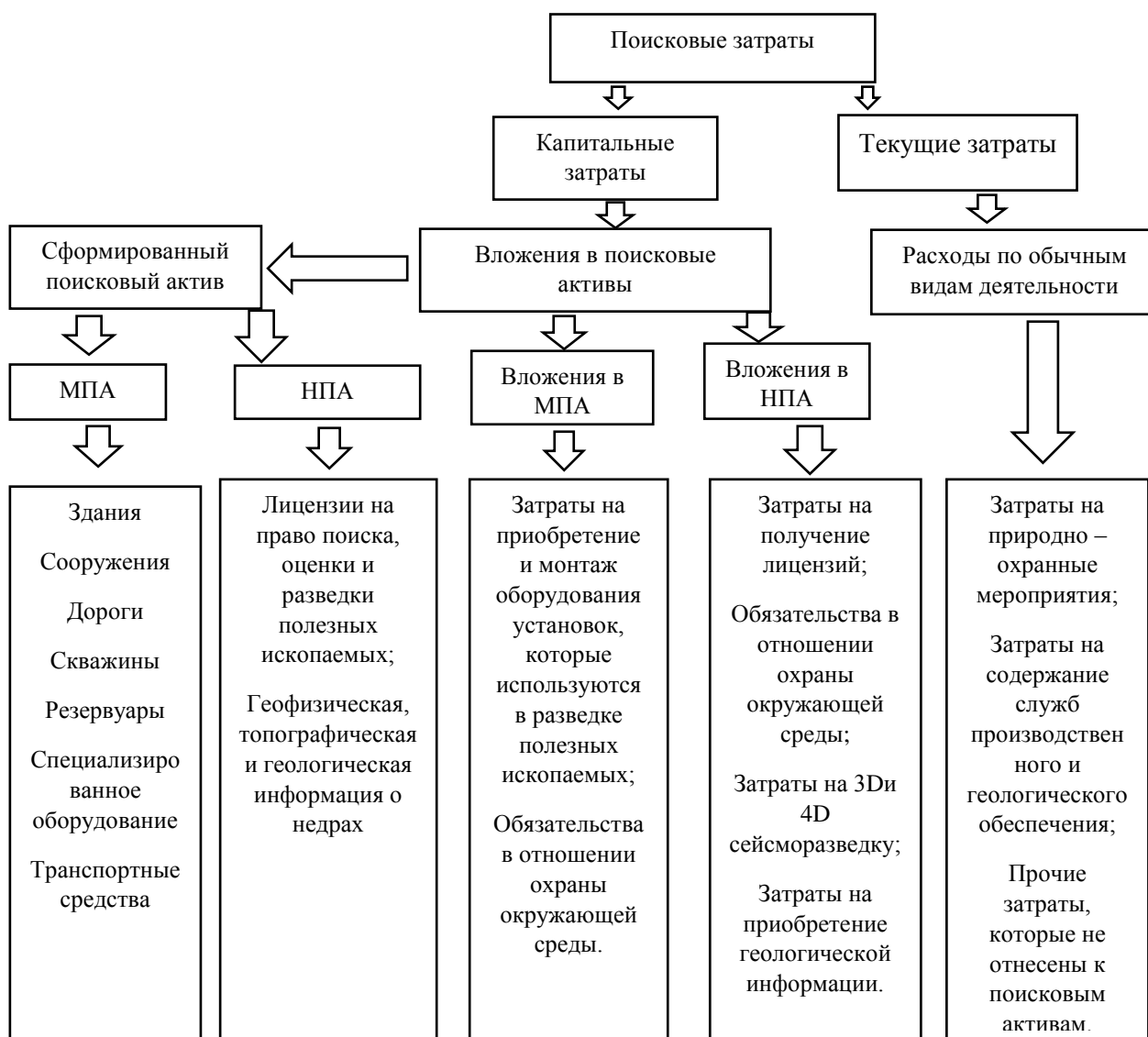


Рисунок 2 - Группировка поисковых затрат организации

ПБУ 24/2011 [1] носит отраслевой характер, что во многом отличает его от других стандартов учета, которые носят универсальный характер, и распространяют свое действие на все области экономической деятельности организаций.

Рассмотрим процесс добычи природных ресурсов. Первым этапом является получение лицензии на геологическое исследование местности. Второй этап – непосредственное

проведение геологического изучения и оценки запасов на определенном участке недр. Третьим этапом является получение лицензии на разработку месторождений, разведку или добычу полезных ископаемых. Четвертый этап — это проведение самих работ по разведке месторождений, разработке карьеров, шахт, оценка объема природных ресурсов. Пятый этап – это работы по разработке карьеров, шахт, скважин для промышленного использования. Шестой этап включает в себя работы по добыче полезных ископаемых. И заключительный, седьмой этап, это закрытие карьеров, шахт, скважин и работы по восстановлению ландшафта, рекультивация земель.

Закон «О недрах» от 21.02.1992 № 2395-1 явился основой для создания терминологии [17], которая связана с добычей полезных ископаемых в ПБУ 24/2011 [1], а также принятые в соответствии с данным законом нормативно-правовые акты.

Поисковые затраты должны относиться к определенному участку недр и могут возникнуть уже на том этапе, когда организация еще не приняла решение о коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых на этом участке. Стоит отметить, что данным этапе организация может и не иметь доходов или оказаться безрезультативным.

Добывающая организация должна самостоятельно заботиться о документальном подтверждении бесперспективной добычи полезных ископаемых или коммерческой целесообразности добычи на определенном участке. Для этого обходим конкретный документ, чтобы зафиксировать в учете факт бесперспективной добычи полезных ископаемых или коммерческой целесообразности добычи. Таким документом будет являться решение руководства о признании разработки месторождения целесообразной или нецелесообразной и начале работ по добыче полезных ископаемых или же нет. Руководство принимает решение на основании технико – экономического обоснования.

Если было принято решение о бесперспективной добыче полезных ископаемых, то поисковые активы будут списаны единовременно на расходы, за исключением тех активов, которые продолжают использоваться в деятельности организации. Но в том случае, если организация принимает решение о коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых на определенном участке, то сформированные поисковые активы начинают амортизироваться. Следовательно, материальные поисковые активы переходят в состав основных средств, а нематериальные поисковые активы в состав нематериальных активов. И дынные объекты будут учитываться в порядке, установленном ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [18]и ПБУ 14/2008 «Учет нематериальных активов» [19].

В п. 4 ПБУ 24/2011 [1] сказано о том, что пользователи недрами могут часть поисковых затрат учитывать в составе внеоборотных активов нового вида, а оставшуюся часть затрат отнести на расходы по обычным видам деятельности.

В учетной политике организация может осуществлять классификацию поисковых затрат по-своему усмотрению, так как ПБУ 24/2011 [1] не содержит в этом смысле никаких ограничений.

Чтобы в учете признать актив поисковым, то организация должна иметь лицензию, которая дает право на выполнение работ по поиску, оценке и разведке полезных ископаемых, об этом говорится в п.5 ПБУ 24/2011 [1]. Это правило является дополнительным для признания материальных и нематериальных поисковых активов. Но, к материальным поисковым активам не могут относиться объекты, которые в дальнейшем не могут быть признаны нематериальными активами, и, наоборот, ПБУ 24/2011 [1] дает право на отражение лицензий на пользование недрами в составе нематериальных активов.

На рисунке 3 представлен алгоритм учета затрат по разведке и оценке полезных ископаемых, который рекомендуют использовать А.Н. Белоногов и О.Н. Харченко [8].

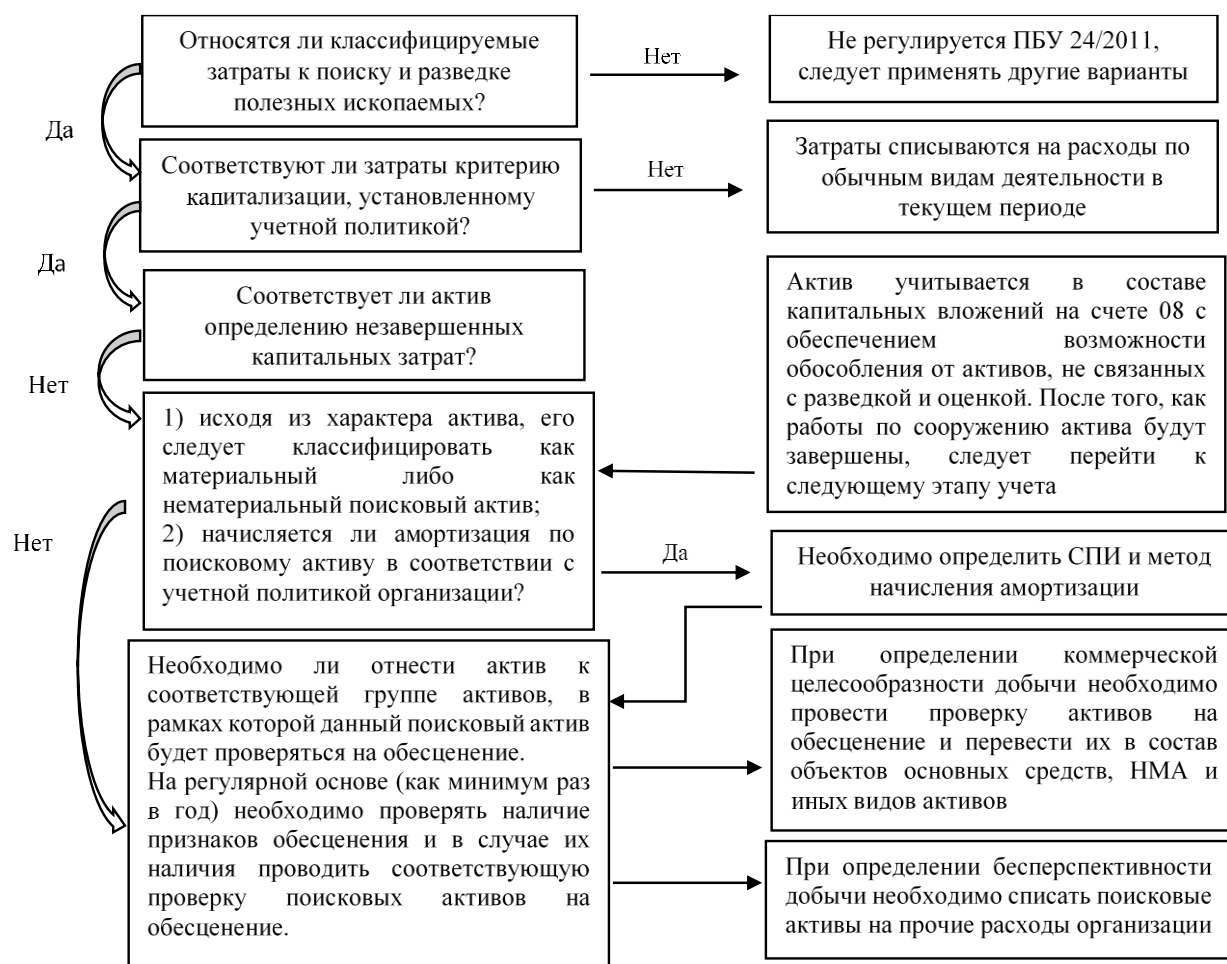


Рисунок 3 - Алгоритм учета поисковых активов

Стоит отметить, что ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» в отличие от ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [18] и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [19] не имеет определенных условий, которые при их одновременном выполнении

позволяли бы принять к учету объект в качестве поискового актива. Одной из причин, возможно, является то, что при разведке полезных ископаемых организация не знает точно, сколько займет времени данная разведка и будет ли добыча на определенном участке приносить экономические выгоды.

Внешние пользователи финансовой отчетности, особенно имеющие прямой финансовый интерес, получают из нее необходимые сведения о финансово – хозяйственной деятельности экономического субъекта для принятия решений.

Для отражения поисковых активов в бухгалтерском балансе предусмотрены строки:

- а) строка 1130 «Нематериальные поисковые активы»;
- б) строка 1140 «Материальные поисковые активы».

Раскрывать информацию о поисковых активах организация должна в соответствии с требованиями, установленными ПБУ 6/01 [18] и ПБУ 14/2007 [19] в отношении основных средств и нематериальных активов, согласно п.28 ПБУ 24/2011 [1].

В п. 27, 28 ПБУ 24/2011 [1] представлен перечень информации, которая должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности:

1) существенная информация о поисковых активах, а также возникающих в результате выполнения работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках от текущих и инвестиционных операций;

2) информация о материальных и нематериальных поисковых активах в соответствии с требованиями, установленными для раскрытия информации соответственно об основных средствах и нематериальных активах организации;

3) информация о фактических затратах на создание поисковых активов с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;

4) информация об остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетный период обесценения;

5) расходы от списания поисковых активов, относящихся к участку недр, на котором добыча полезных ископаемых признана организацией бесперспективной.

Пункт 29 ПБУ 24/2011 [1] содержит необходимый минимум информации, которую необходимо раскрыть в учетной политике организации:

а) перечень видов поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами, либо указание на то, что все поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности;

- б) особенности классификации материальных и нематериальных поисковых

активов;

- в) порядок начисления амортизации по поисковым активам, а также способ ее начисления и способ определения срока полезного использования;
- г) группировка поисковых активов в целях проверки их на обесценение;
- д) условия перевода поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов организации.

С.Л.Маковой [20] и Н.В.Зылева [5] предлагают дополнить пояснения к бухгалтерской отчетности пояснениями о наличии и движении поисковых активов, источников финансирования работ по разведке и оценке полезных ископаемых.

Также С.Л. Маковой [20] и Н.А. Боноева [21] предлагают добавить баланс запасов полезных ископаемых и комментарии по расчету показателя прибыли до налогообложения, амортизации и поисковых расходов.

Организации, согласно п.27 ПБУ 24/2011 [1], в отчете о финансовых результатах вправе ввести дополнительные строки «Расходы на разведку и оценку полезных ископаемых» и «Убытки от обесценения поисковых активов», если эти показатели являются существенными.

А.Н. Белоногов и О.Н.Харченко [9] предлагают показатель «Расходы на разведку и оценку полезных ископаемых» ввести в отчет о финансовых результатах отдельной строкой между показателями «Управленческие расходы» и «Прибыль (убыток) от продаж», так как данный вид расходов носит условно-постоянный характер.

«Убытки от обесценения поисковых активов» является расходом организации, таким образом данный вид расходов можно включить в отчет о финансовых результатах отдельной строкой перед «Прибыль (убыток) до налогообложения».

Что касается отчета об изменении капитала, то в данной форме отчетности не представлены результаты поисковой деятельности организации, за исключением переоценки поисковых активов, которые учитываются по переоцененной стоимости. А суммы дооценки или уценки могут быть отражены в отчете об изменении капитала без внесения корректировок.

Так как поисковая деятельность носит инвестиционный характер, поэтому в отчете о движении денежных средств все денежные потоки, направленные на разведку и оценку полезных ископаемых, должны отражаться в составе инвестиционной деятельности в отчете о движении денежных средств.

Рассмотрим налоговый учет поисковых активов. Налоговым кодексом предусмотрены расходы на освоение природных ресурсов, которые содержатся в статье 261 НК РФ [22], а также порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов, статья

325 НК РФ [22].

Расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера, проведение работ по зарезке боковых стволов эксплуатационных скважин.

Расходы на освоение природных ресурсов относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, согласно пп. 3 п. 1 ст. 253 НК РФ [22]. Их перечень приведен в п. 1 статьи 261 Налогового кодекса РФ [22] и, в частности, включает:

- 1) расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов);
- 2) расходы, связанные со строительством (бурением) и (или) ликвидацией (консервацией) скважин (за исключением признаваемых амортизируемым имуществом);
- 3) расходы на разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания при наличии лицензии или иных разрешений уполномоченных органов;
- 4) расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах;
- 5) расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности;
- 6) расходы на проведение работ по охране земель, недр и других природных ресурсов, и окружающей среды;
- 7) расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам в процессе строительства и эксплуатации объектов;
- 8) расходы на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений;
- 9) расходы на получение лицензий.

Перечень расходов является открытым, поэтому организация может его дополнить. При этом должно быть соблюдено условие, что затраты должны относиться к периоду освоения ресурсов, когда доходов от своей деятельности организация еще не получает.

Пунктом 1 ст. 325 НК РФ [22] предусмотрено, что налогоплательщики, которые приняли решение о приобретении лицензий на право пользования недрами, в аналитических регистрах налогового учета обособленно отражают расходы, осуществляемые в целях приобретения лицензий. При этом расходы, связанные с приобретением каждой конкретной лицензии, учитываются отдельно. В данной статье приведен перечень расходов по приобретению лицензии, к ним относятся:

- а) расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;

- б) расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;
- в) расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения месторождения;
- г) расходы на приобретение геологической и иной информации;
- д) расходы на оплату участия в конкурсе (аукционе).

Необходимо отметить, что абз. 8 п.1 ст.325 [22] устанавливает порядок формирования стоимости лицензионного соглашения, таким образом расходы, связанные с приобретением лицензии на право пользования недрами, могут учитываться по выбору налогоплательщика:

- 1) в составе нематериальных активов, амортизация которых начисляется в порядке, установленном статьями 256 - 259.2 НК РФ [22];
- 2) в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет.

Организация – налогоплательщик должна отразить выбранный способ в учетной политике для целей налогообложения.

Согласно п.2 ст. 325 НК РФ [22] расходы на освоение природных ресурсов отражаются в налоговых регистрах в разрезе каждого лицензионного участка недр (месторождения). Порядок их распределения между участками определяется самостоятельно и закрепляется в учетной политике для целей налогообложения.

Сумма расходов при проведении геолого-поисковых работ и (или) геологоразведочных работ по разведке полезных ископаемых определяется на основании актов выполненных работ по договорам с подрядчиками, а также на основании сумм фактически осуществленных налогоплательщиком затрат, относимых к расходам на освоение природных ресурсов, согласно п.3 ст. 325 НК РФ [22]. Организация должна организовать налоговый учет данных расходов по каждому договору и каждому объекту, связанному с освоением природных ресурсов.

Порядок признания расходов на освоение природных ресурсов един как для результативных и перспективных изысканий (работ), так и для безрезультатных и нецелесообразных об этом сказано в абз. 6 и 7 п. 3 ст. 325 НК РФ [22]. Если осваиваемый участок, либо часть участка, признаны бесперспективными или же дальнейшее освоение является нецелесообразным, то суммы расходов по освоению участка включаются в состав прочих расходов в общем порядке.

Если расходы налогоплательщика, осуществленные в составе расходов на освоение природных ресурсов, непосредственно связаны со строительством объектов, которые в дальнейшем могут стать постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств (в том числе скважин), указанные расходы учитываются в аналитических регистрах налогового

учета по каждому создаваемому объекту основных средств. После введения объекта основных средств в эксплуатацию расходы списываются путем амортизации.

Необходимо отметить, что по следующим объектам накопленные затраты могут не формировать стоимость основного средства:

- 1) непродуктивные скважины;
- 2) временные сооружения (в т. ч. временные подъездные пути и дороги, площадки, сооружения для хранения плодородного слоя почвы, добытых пород и отходов, временные сооружения для проживания и т. д.).

Расходы на бурение скважины, признанной непродуктивной, признаются в следующем порядке. С первого числа месяца, следующего за тем, в котором непродуктивная скважина была ликвидирована, накопленные расходы списываются равномерно в течение 12 месяцев. В том же порядке признаются и расходы на ликвидацию такой скважины, а также на проведение геологических работ и испытаний с ее использованием. Причем так необходимо действовать независимо от того, будут ли после ликвидации продолжены, или прекращены дальнейшие работы на соответствующем участке недр. Такой порядок предусмотрен абзацем 2 п. 4 ст. 261 и п. 5 ст. 325 НК РФ [22].

Расходы на освоение природных ресурсов подлежат равномерному включению в состав расходов в течение определенного срока.

Материальные поисковые затраты не включаются в состав активов в качестве основных средств, таким образом, налогом на имущество не облагаются, даже если с их помощью осуществляется попутная (некоммерческая) добыча. Постановления ФАС Восточно – Сибирского округа от 21.01.2010 г. по делу № А33-11830/2008 [23], ФАС Западно – Сибирского округа от 9.04.2010 г. по делу № А75-6674/2009 [24], ФАС Московского округа от 21.04.2008 г. по делу № КА-А40/1548-08 [25] положили конец налоговым спорам по данной проблеме, а пользователи недр получили налоговую льготу.

Как было отмечено ранее, пользователи недр могут включать все поисковые затраты в расходы по обычным видам деятельности. Для них это будет целесообразным тогда, когда при этом не возникает угроза непрерывности деятельности, которая связана с уменьшением чистых активов, поскольку федеральным законодательством установлены минимальные размеры стоимости чистых активов для различных организационно-правовых форм, указанных в п. 4 ст. 30 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» [26], п.6 ст. 35 Федерального закона от 25.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» [27].

Период признания расходов по видам, согласно налоговому законодательству, представлен в приложении А.

Таким образом, можно сделать вывод, что ПБУ 24/2011 [1] относится к организациям, занимающимся поиском, оценкой месторождений полезных ископаемых и разведкой полезных ископаемых на конкретном участке недр. Организация, как правило, в период освоения природных ресурсов не получает доходов от добычи полезных ископаемых, а также такие работы могут оказаться безрезультатными.

Когда организация принимает решение о коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых на участке недр, или признала добычу бесперспективной, в этих случаях ПБУ 24/2011 больше не применяется согласно п. 2 и п.25 ПБУ 24/2011 [1]. Следовательно, период, когда ПБУ 24/2011 [1] действует, определен конкретными событиями, но длительность периода не установлена.

Материальные и нематериальные поисковые активы амортизируются и переоцениваются в том же порядке, что и основные средства, и нематериальные активы.

В ПБУ 24/2011 [1] содержатся требования по проверке поисковых активов на обесценение при наличии определенных обстоятельств. Таким образом, на каждую отчетную дату организация должна проводить анализ возможного обесценения поисковых активов.

Что касается налогового учета, то Налоговым кодексом предусмотрены две статьи, которые регулируют расходы на освоение природных ресурсов и порядок ведения налогового учета этих расходов. Так ст.261 НК РФ [22] определен перечень расходов на освоение природных ресурсов, данный перечень является открытым, и организация может его дополнить, но только в том случае, если будут соблюдено условие, что затраты относятся к периоду, когда организация еще не получает доходов от своей деятельности.

Налоговый кодекс устанавливает периоды признания расходов по освоению природных ресурсов, для каждого вида расходов разный период признания. В связи с тем, что периоды признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете отличаются, возникают временные налогооблагаемые разницы.

1.2 Сравнительная характеристика ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» и МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»

ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [1] разработано с перекрестными ссылками на МСФО. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых» [13] (далее - МСФО (IFRS) 6) послужило основой для разработки ПБУ 24/2011. ПБУ 24/2011 [1] во многом соответствует МСФО (IFRS) 6 [13], но есть и различия, которые мы рассмотрим.

МСФО (IFRS) 6 [13] и ПБУ 24/2011 [1] регулируют порядок учета затрат на освоение природных ресурсов и не могут применяться к иной деятельности исследовательского характера по принципу аналогии.

Первое отличие МСФО (IFRS) 6 [13] от ПБУ 24/2011 [1] в том, что применение положений МСФО (IFRS) 6 [13] начинается тогда, когда организация понесла затраты, связанные с разведкой и оценкой полезных ископаемых, и действие данного стандарта прекращается, когда стала очевидной техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых. Что касается ПБУ 24/2011 [1], то поисковые затраты признаются только при получении лицензии, которая дает право на выполнение работ по поиску, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых, и организация прекращает применение ПБУ 24/2011 [1] при подтверждении коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых определенного участка недр или признании добычи полезных ископаемых бесперспективной на нем.

МСФО (IFRS) 6 регулирует учет затрат, которые были осуществлены организацией в момент разведки и оценки запасов полезных ископаемых. Таким образом, согласно международному стандарту по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, он не регулирует затраты, которые были произведены до начала работ по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, т.е. до момента получения лицензии на ведение работ по оценке и разведке, а также после того, как организация приняла решение о коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых и технической осуществимости [13]. Также международный стандарт регламентирует учет затрат, которые относятся к разработке полезных ископаемых, данные затраты, как было сказано выше, не являются активами, связанными с разведкой и оценкой полезных ископаемых, и в связи с этим организации должны руководствоваться МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [28] и «Концептуальными основами составления финансовой отчетности» [29]. Что касается после разведывательной деятельности, то организация должна руководствоваться МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [30] и в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [28].

Стоит отметить, что МСФО (IFRS) 6 [13] не вводит определение термина «поисковые активы», в отличие от ПБУ 24/2011 [1], а трактует их как «активы, связанные с оценкой и разведкой – это затраты, связанные с разведкой и оценкой, признанные в качестве активов в соответствии с учетной политикой предприятия».

Следующее отличие международных стандартов от российских заключается в формировании фактических затрат поисковых активов. Перечень затрат, которые включаются в фактическую себестоимость поискового актива, согласно ПБУ 24/2011 [1]

и МСФО (IFRS) 6 [13] представлен в приложении Б.

Основой затрат, указанных в ПБУ 24/2011 [1], является классификация затрат по видам (структурным составляющим), а основой перечня затрат, предусмотренных МСФО (IFRS) 6 [13], является классификация по видам осуществляемых работ. Как в международном стандарте, так и в российском данные перечни затрат не являются исчерпывающими, и организация самостоятельно может его дополнить.

Фактическая себестоимость поисковых активов согласно российскому стандарту базируется на стандартных подходах, примененных в ПБУ 6/01 «Основные средства» [18], ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы» [19], но есть отличие – это включение в себестоимость оценочных обязательств организации в отношении охраны окружающей среды и рекультивации земель, особенностью которых является неопределенность величины или срока полезного использования. Данная норма соответствует и международным стандартам, она указана в п.11 МСФО (IFRS) 6 [13].

Согласно международному стандарту каждый вид затрат на разведку и оценку должен капитализироваться или относиться на расходы по мере возникновения, что касается российского стандарта, то организация вправе самостоятельно устанавливать виды капитализируемых поисковых затрат, а остальные затраты признавать расходами.

Капитализированные затраты на разведку и оценку полезных ископаемых в МСФО (IFRS) 6 [13] относятся либо к материальным активам (основным средствам), либо к нематериальным активам. ПБУ 24/2011 [1] подобно МСФО (IFRS) 6 [13] классифицируют поисковые затраты на материальные и нематериальные.

В международной практике учет затрат на разведку и оценку полезных ископаемых производится по одному из методов:

- 1) метод результативных затрат, т.е. капитализируются только те затраты, которые связаны с будущими экономическими выгодами;
- 2) метод полных затрат, т.е. наибольшая часть затрат капитализируется на стадии разведки полезных ископаемых.

Согласно российским стандартам бухгалтерского учета используется метод результативных затрат.

В своей статье В.Б. Романюк и Г.Ю. Боярко [31] отмечают, что основное отличие метода результативных затрат от метода полных затрат связано с размерами и использованием объектов учета затрат, дающих финансовый эффект. Также данные методы различаются в размерах центров затрат, где суммируются все расчеты.

В методе результативных затрат такой центр - это обычно небольшой участок недр, ассоциируемый с единой геологической структурой, а центр затрат в методе полных затрат

имеет гораздо большие размеры – от территории страны до крупного географического региона.

Размер центра затрат влияет на финансовую отчетность за счет износа и амортизации, а также влияет на определение показателя обесценения.

На рисунке 4 представлены методы учета затрат на проведение геологоразведочных работ.

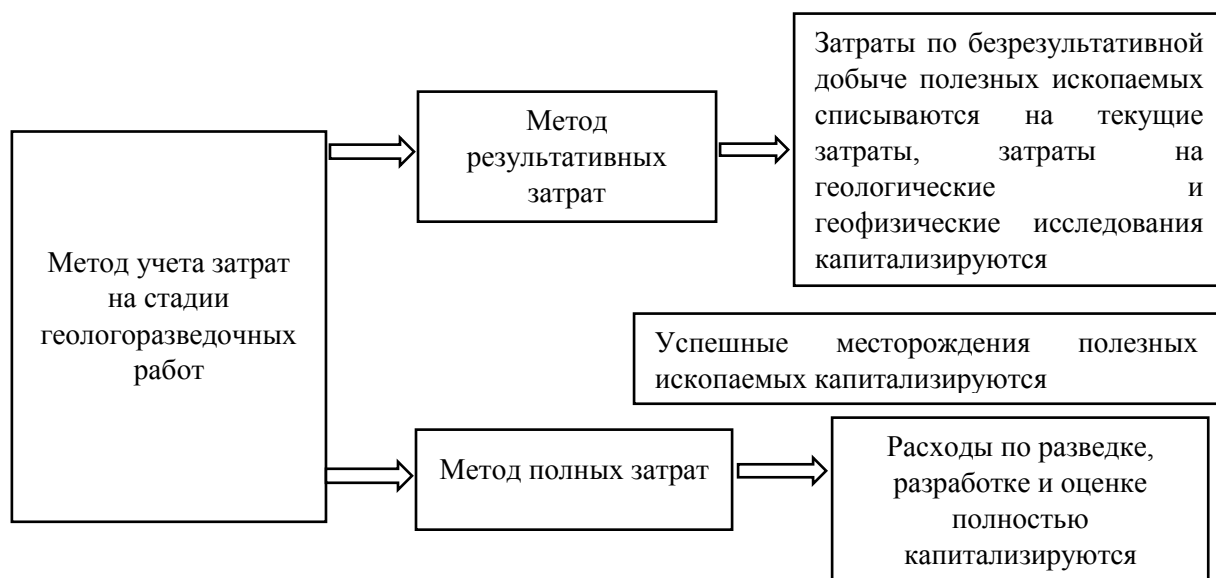


Рисунок 4 – Методы учета затрат на проведение геологоразведочных работ

Как было сказано выше, в России на сегодняшний момент используется механизм капитализации затрат с использованием метода результативных затрат, который учитывает поисковые активы, которые дали положительный результат, и обесценившиеся затраты безрезультативной добычи переносом на текущие расходы. Данный метод будет малоэффективен, если будут увеличены риски при проведении геологоразведочных работ, в связи с этим, как отмечают В.Б. Романюк и Г.Ю. Боярко [31], возникает необходимость внедрения в российский учет метода полных затрат для капитализации затрат на проведение геологоразведочных работ.

Что касается последующей оценки поисковых активов, то согласно п.12 МСФО (IFRS) 6 [13] предусматривается две модели оценки:

- 1) по фактической стоимости;
- 2) по переоцененной стоимости.

В п.16 ПБУ 24/2011 [1] оговорено, что организация самостоятельно выбирает способ последующей оценки поисковых активов – с применением регулярной переоценки в порядке, установленном для переоценки основных средств и нематериальных активов.

Рассмотрим модель оценки по фактической стоимости.

Согласно международным стандартам материальные активы (основные средства), которые используются для разведки и оценки полезных ископаемых, а также нематериальные активы с конечным сроком полезного использования, используемые для оценки и разведки полезных ископаемых, амортизируются на протяжении всего срока полезного использования. Амортизируемая величина материального или нематериального актива представляет собой его фактическую стоимость, уменьшенную на сумму его остаточной стоимости, об этом указано в п.6 и п.53 МСФО (IAS) 16 [30] и в п.100 МСФО (IAS) 38 [28]. Что касается российского стандарта, то также, как и в МСФО, материальные поисковые активы и нематериальные активы с определенным сроком полезного использования амортизируются в течение срока полезного использования, об этом указано в п.16 ПБУ 24/2011 [1], п.17 ПБУ 6/01 [18], п. 23 ПБУ 14/2007 [19].

Лицензии на разведку и оценку полезных ископаемых согласно п.18 ПБУ 24/2011 [1] не подлежат амортизации до момента подтверждения коммерческой целесообразности добычи, а согласно МСФО (IFRS) 6 [13] необходимо начислять амортизацию в соответствии с учетной политикой организации на основании общих принципов и подходов к ее начислению.

В отличие от МСФО в российском стандарте при определении амортизируемой стоимости его первоначальная стоимость не уменьшается на величину его ликвидационной стоимости.

Поисковые активы подлежат проверке на обесценение и в МСФО, и в РСБУ.

Модель оценки по переоцененной стоимости.

В МСФО, если организация принимает решение применять метод оценки по переоцененной стоимости, то данная модель будет применяться и к активам разведки и оценки, которые классифицированы в качестве материальных и нематериальных. Таким образом, материальные активы разведки и оценки переоцениваются с использованием модели для основных средств, согласно МСФО (IAS) 16 [30], а нематериальные активы разведки и оценки переоцениваются с использованием модели для нематериальных активов, предусмотренной МСФО (IAS) 38 [28].

В российском стандарте, при применении данной модели оценки, организация переоценивает материальные и нематериальные поисковые активы, согласно порядку, установленному для основных средств и нематериальных активов, соответственно. То есть модель оценки по переоцененной стоимости в международном стандарте схожа с российским стандартом. Как отмечает Е.М. Сорокина [32], применение переоцененной стоимости для учета поисковых активов ограничена такими обстоятельствами, как

значительная сложность оценки данной стоимости в условиях отсутствия активного рынка. С этим стоит согласиться, так как для поисковых активов отсутствует активный рынок, и таким образом, отсутствует возможность оценки поисковых активов на основании сравнительного подхода. Применение доходного или затратного метода ограничено, потому что нет никаких гарантий, что поисковые активы в дальнейшем будут приносить экономические выгоды организации. Можно сделать вывод, что применение оценки поисковых активов по переоцененной стоимости в большей степени является невозможным, так как существует сложность в формировании надежной оценки стоимости поисковых активов.

На основании приведенных аргументов можно сделать вывод, что для поисковых активов оптимальным будет являться учет по фактической стоимости, за исключением поисковых активов, для которых имеется активный рынок, а также поисковых активов, которые находятся на стадии реклассификации в состав активов, которые учитываются по переоцененной стоимости.

Пунктом 43 МСФО (IAS) 16 [30] предусмотрено то, что величина, отражающая истощение активов, рассчитывается по каждому значительному компоненту отдельно. В российском стандарте не предусмотрено требование расчета и отражения величины, отражающей истощение актива, вместе с тем, амортизация может начисляться по каждому существенному компоненту актива в отдельности, если сроки их использования существенно отличаются.

В МСФО (IFRS) 6 [13] не разделяются резервы по будущим затратам, связанным с выводом актива из эксплуатации, и затратам, связанным с природоохранными мероприятиями. Также и в российском стандарте, в отношении материальных поисковых активов предусматривается единый подход к учету затрат, связанных с будущим выводом активов из эксплуатации и затрат на последующее восстановление окружающей среды.

Международными стандартами предусмотрен отдельный стандарт, который регламентирует обесценение активов – МСФО (IAS) 36 [33]. В российской практике нет отдельного стандарта, связанного с обесценением активов. Но при этом ПБУ 24/2011 [1] требует проверки активов на обесценение в порядке, определенном МСФО. В соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» выделяются такие характеристики объектов внеоборотных активов, как ценность использования и справедливая стоимость за минусом расходов на продажу [33].

Ценность использования определяется как дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидаются от актива в течение его срока службы от его коммерческого использования. Так как реализовать лицензию на геологоразведку

невозможно согласно закону «О недрах», то возмещаемой стоимостью данного нематериального актива будет его эксплуатационная стоимость [17].

Справедливая стоимость за минусом расходов на продажу на практике определяется на основе рыночной стоимости актива.

Согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [33] балансовая стоимость не должна превышать возмещаемую. Возмещаемая стоимость, согласно МСФО (IAS) 36 – это наибольшая величина из двух величин – ценность использования или справедливая стоимость за минусом расходов на продажу. Так как реализовать лицензию на геологоразведку невозможно согласно закону «О недрах», то возмещаемой стоимостью этого нематериального поискового актива будет его ценность использования.

Если возникает отрицательная разница, то в этом случае получен убыток от обесценения. На сумму убытка уменьшается стоимость поискового актива.

Обесценение является специфическим способом уценки актива, который зависит от особенностей самой организации и перспектив бизнеса.

Признаки обесценения международного и российского стандарта в целом аналогичны друг другу. Также есть особенность того, что в российском стандарте более точная формулировка признаков обесценения, нежели в международном стандарте, тем самым это может привести к тому, что в рамках российского стандарта поисковый актив не будет проверяться на обесценение, в то время как в МСФО это было бы обязательным.

Признаки обесценения поисковых активов в МСФО и РСБУ приведены в приложении В.

Согласно п. 13 МСФО (IFRS) 6 [13] организация имеет право изменять учетную политику по отражению затрат на разведку и оценку тогда и только тогда, когда в результате такого изменения финансовая отчетность станет более уместной для пользователей финансовой отчетности при принятии экономических решений, не уменьшив ее надежности, или сделает ее более надежной, не уменьшив уместности ее использования для этих целей.

ПБУ 24/2011 [1] не предусматривает особых указаний по поводу изменения учетной политики в отношении затрат на поисковые активы.

Что касается раскрытия информации о наличии запасов полезных ископаемых, которые контролирует организация, то в МСФО (IFRS) 6 [13] и ПБУ 24/2011 [1] не содержатся требования, которые подлежат раскрытию о контролируемых запасах организации. Также стоит отметить, что раскрытие информации о контролируемых запасах российскими организациями было запрещено, так как данная информация являлась государственной тайной, согласно Закону РФ №5485-1 «О государственной тайне» [34]. Сейчас организации могут раскрывать данную информацию только на добровольной основе.

Можно сделать вывод, что содержание МСФО (IFRS) 6 [13] и ПБУ 24/2011 [1] во всех существенных аспектах дублируются, хотя и имеют отличия. Также в некоторых случаях они заменяют друг друга. Существует возможность пользоваться правилами международного стандарта в том случае, когда вопрос не рассмотрен в российском стандарте.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время в российской практике нет комплексного подхода к бухгалтерскому учету добывающих организаций начиная от получения права на поиск, разведку и оценку полезных ископаемых до рекультивации и восстановлению земель. Добывающие организации наравне с другими областями применяют одни и те же стандарты учета. Только для некоторых объектов учета сейчас разработаны и действуют нормативные документы, которые учитывают специфику отрасли. Таким образом, до 2012 года не было отдельного документа, который бы регулировал порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытие в бухгалтерской отчетности организации информации и затратах на освоение природных ресурсов. ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [1] регулирует учет в период от получения лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску, оценке и разведке полезных ископаемых, до установления экономической целесообразности добычи. При учете затрат на производственной стадии угледобывающие организации должны руководствоваться «Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обогащения угля (сланца)», утвержденной Минтопэнерго РФ 25.12.1996. [47]. Что касается остальных вопросов по учету в добывающих организациях, то унифицированные используются стандарты бухгалтерского учета, такие как ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [18], ПБУ 5/01 «Учет материально – производственных запасов» [48], ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [49], ПБУ 9/99 «Доходы организации» [50], ПБУ 10/99 «Расходы организации» [51], ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» [19] и др.

ПБУ 24/2011 [1] разработан на основе международного стандарта МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых» [13]. Согласно проведенной сравнительной характеристики, можно сделать вывод, что МСФО (IFRS) 6 [13] и ПБУ 24/2011 [1] во всех существенных аспектах дублируются, хотя и имеют отличия. Также в некоторых случаях они заменяют друг друга. Существует возможность пользоваться правилами международного стандарта в том случае, когда вопрос не рассмотрен в российском стандарте.

Сферой действия ПБУ 24/2011 [1] является отражение затрат, которые были произведены организацией с момента получения права на разработку месторождения до установления коммерческой целесообразности добычи. В ПБУ 24/2011 [1] дается понятие поисковых активов, признаки, которым должны соответствовать материальные и нематериальные поисковые активы, а также примеры материальных и нематериальных поисковых активов, какие затраты должны быть включены в поисковый актив при его признании в учете, а также последующая оценка поисковых активов, условия прекращения

признания поисковых активов и требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности.

Несмотря на то, что ПБУ 24/2011 [1] раскрывает главные вопросы по учету поисковых активов, оно все равно является достаточно рамочным. В учетном процессе возникает большое количество вариаций, таким образом это приводит к снижению сопоставимости финансовой отчетности различных организаций, повышается сложность контрольных и аналитических операций.

Рассмотрев организацию учета поисковых активов ООО «Тувинская горнорудная компания», для более эффективного учета данных активов можно предложить разделить учет уже сформированного поискового актива от учета вложений в поисковый актив, таким образом, ООО «Тувинская горнорудная компания» необходимо к счету 08 открыть дополнительные субсчета:

- а) счет 08 субсчет 12 «Вложения в материальные поисковые активы»;
- б) счет 08 субсчет 13 «Вложения в нематериальные поисковые активы».

На данных субсчетах будут учитываться фактические затраты, связанные с созданием поискового актива.

Когда актив будет пригоден для использования в запланированных целях, то в учете необходимо будет сделать следующие проводки:

- а) Дебет 08 субсчет 10 «Материальные поисковые активы» Кредит 08 субсчет 12 «Вложения в материальные поисковые активы»;
- б) Дебет 08 субсчет 11 «Материальные поисковые активы» Кредит 08 субсчет 13 «Вложения в материальные поисковые активы».

Что касается начисления амортизации, то ООО «Тувинская горнорудная компания» необходимо к счету 08 открыть дополнительные субсчета:

- а) счет 08 субсчет «Амортизация материальных поисковых активов»;
- б) счет 08 субсчет «Амортизация нематериальных поисковых активов».

На данный момент ООО «Тувинская горнорудная компания» не начисляет амортизацию на нематериальные поисковые активы, так как затраты на получение лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, не подлежат амортизации до подтверждения коммерческой целесообразности.

Когда организация приняла решение о переводе поисковых активов в состав основных средств, либо нематериальных активов, то в Рабочем плане счетов необходимо предусмотреть открытие дополнительных субсчетов к счету 08:

- 1) счет 08 субсчет «Реклассификация материальных поисковых активов»;

- 2) счет 08 субсчет «Реклассификация нематериальных поисковых активов».

При принятии к учету нового объекта основных средств или нематериальных активов необходимо определить срок полезного использования и выбрать способ начисления амортизации.

Если добыча будет признана бесперспективной, или при выбытии поискового актива, либо неспособности приносить экономические выгоды в будущем, то такой актив необходимо списать на финансовый результат:

Дебет счет 91 субсчет «Расходы «Бесперспективная добыча» Кредит счет 08 субсчет «Материальные (нематериальные) поисковые активы» - списание поискового актива по остаточной стоимости в связи с признанием добычи бесперспективной.

При наличии признаков обесценения организация должна проводить проверку поисковых активов на обесценение и учитывать изменение стоимости поисковых активов в следствие обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых» [13] и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [33]. Обесценение подразумевает собой то, что оценка имущества должна быть скорректирована в сторону уменьшения. Для учета обесценения необходим контрарный счет, по аналогии счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Но так как в настоящее время в Плане счетов нет специального счета, на котором бы учитывались суммы обесценения поисковых активов, то сумма обесценения будет уменьшать фактическую стоимость поискового актива. Для учета обесценения поисковых активов рекомендуется в рабочем плане счетов ООО «Гувинская горнорудная компания» предусмотреть следующие субсчета:

- 1) счет 08 субсчет «Обесценение материальных поисковых активов»;
- 2) счет 08 субсчет «Обесценение нематериальных поисковых активов».

При подтверждении коммерческой целесообразности добычи организация должна провести проверку на обесценение поисковых активов, перевести поисковые активы в состав основных средств, нематериальных активов или иных активов по их остаточной стоимости, прекратить признание последующих затрат на определенном участке недр в качестве поисковых активов.

Поисковые активы отражаются в бухгалтерском балансе по строке 1130 «Нематериальные поисковые активы» и строке 1140 «Материальные поисковые активы» по остаточной стоимости.

Согласно п.28 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [1] организации должны раскрывать информацию о поисковых активах, так как в приложениях

к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах не содержится установленных форм по раскрытию информации о поисковых активах, поэтому организации должны раскрыть эту информацию в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Так как нет обязательной установленной формы для пояснений к бухгалтерской отчетности, организация вправе использовать формы, предложенные в приложении 3 к Приказу Министерства финансов РФ от 02.07.2010 №66н [46], либо разработать свои формы [52].

Проанализировав пояснения к бухгалтерской отчетности ООО «Тувинская горнорудная компания» необходимо отметить, что применяемая форма раскрытия информации организацией не дает полной информации для внешних пользователей отчетности, следовательно, ограничивает их возможность при принятии экономических решений. Так как поисковые активы ООО «Тувинская горнорудная компания» являются всеобъемлющими, поэтому необходимо более детальное раскрытие информации. Таким нами были разработаны таблицы по наличию и движению поисковых активов, а также отдельная таблица по вложениям в поисковые активы.

В ходе анализа пояснений к бухгалтерской отчетности были определены основные пояснения, касающиеся поисковых активов организации, которые должны быть включены в пояснения к бухгалтерской отчетности. Объем пояснения зависит от того, какой характер носит поисковая деятельность для организации несущественный, существенный, но не всеобъемлющий, всеобъемлющий.

В связи с тем, что поисковая деятельность ООО «Тувинская горнорудная компания» является всеобъемлющей, следовательно, раскрытие информации должно быть более детальным, так как от этого будет зависеть принятие экономических решений, поскольку в поисковой деятельности существуют высокие риски, при которых капиталовложения могут оказаться экономически невыгодными.

Деятельность угледобывающего предприятия имеет свои особенности, которые требуют особого подхода к процессу учета. Так при добыче угля оказывается воздействие на окружающую среду, требование по ликвидации зданий, сооружений, оборудования и рекультивация нарушенных земельных участков является одним из условий предоставления лицензий на право пользования недрами. Таким образом, представленная рекомендация ООО «Тувинская горнорудная компания» в том, чтобы организация в Рабочем плане счетов предусмотрела дополнительный субсчет «Резерв на охрану окружающей среды» к счету 96 «Резервы предстоящих расходов». Внедрение в учет предложенных рекомендаций позволит ООО «Тувинская горнорудная компания» повысить информативность и аналитичность отражения поисковых активов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 06.10.2011 № 125н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
- 2 Ибрагимова, А.Х. Проблемы учета и анализ затрат при осуществлении геологоразведочных работ и пути их оптимизации / А.Х. Ибрагимова // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 22. - С. 13–20.
- 3 Скипин, Д.Л. Анализ поисковых затрат на проведение геологоразведочных работ / Д.Л. Скипин, Н.В. Зылева // Экономический анализ: теория и практика. -2015. - №18 (417). – С. 30 – 38.
- 4 Зылева, Н.В. О возможностях анализа поисковых активов на основе внешней отчетности / Н.В. Зылева, Д.Л. Скипин // Вестник Омск. ун-та. Сер. «Экономика». – 2015. - №1. – С. 24 – 29.
- 5 Зылева, Н.В. Бухгалтерский учет затрат в геологоразведке / дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Наталья Владимировна Зылева. – Тюмень, 2014. – 173 с.
- 6 Попов, А.Ю. Особенности бухгалтерского учета поисковых активов / А.Ю. Попов // Известия УрГЭУ. – 2013. - №5 (49). – С. 69 – 75.
- 7 Новоселова, Т.Н. Особенности формирования затрат на предприятиях нефтедобывающей промышленности / Т.Н. Новоселова // Финансовый менеджмент. - 2007. - № 2. - С. 19–27.
- 8 Белоногов, А.Н. Особенности учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых / А.Н. Белоногов, О.Н. Харченко // Аудит и финансовый анализ. -2013. - №4. – С. 42 – 49.
- 9 Белоногов, А.Н. Бухгалтерский учет затрат на разведку и оценку полезных ископаемых : монография / А.Н. Белоногов, О.Н. Харченко. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2016. – 172 с.
- 10 Лукьяненко, П.А. Бухгалтерский учет в геологических организациях : учебник / П.А. Лукьяненко. – Москва : Недра, 1982. - 184 с.
- 11 Плотников, В.А. Бухгалтерский учет в производственных геологических объединениях : справочник / В.А. Плотников, В.К. Радостовец, Л.Ф. Максимова. - Москва : Недра, 1987. - 341 с.
- 12 Мороз, Г.С. Бухгалтерский учет в угольной промышленности : практ.пособие / Г.С. Мороз, А.Д. Сибаров. – Москва : изд-во и тип. № 3 Углетехиздата, 1948. – 224 с.

13 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых" [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

14 Парасоцкая, Н.Н. Перспективы развития бухгалтерского учета затрат на освоение природных ресурсов / Н.Н. Парасоцкая, В.И. Минаев // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. - №13 (373). – С. 18-23.

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

16 О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. N 3" [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 24.12.2010 №186н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

17 О недрах [Электронный ресурс] : закон Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 ред. 03.07.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

18 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н ред. от 16.05.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

19 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 27.12.2007 № 153н ред. от 16.05.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

20 Маковой, С.Л. Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США / автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / С.Л. Маковой. – М., 2007. – 30 с.

21 Боноева, Н.А. Формирование финансовой отчетности горнодобывающих организаций России в соответствии с международными стандартами / автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Н.А. Боноева. – М., 2007. – 20 с.

22 Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федеральный закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ ред. 28.12.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

- 23 Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 января 2010 г. по делу N А33-11830/2008 [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>
- 24 Постановление ФАС Западно – Сибирского округа от 9.04.2010 г. по делу № А75-6674/2009 [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>
- 25 Постановление ФАС Московского округа от 21.04.2008 г. по делу № КА-А40/1548-08 [Электронный ресурс] // Информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>
- 26 Об обществах с ограниченной ответственностью [Электронный ресурс] : федеральный закон от 08.02.1998 №14-ФЗ ред. от 03.07.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
- 27 Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федеральный закон от 26.12.1995 №208-ФЗ ред. от 03.07.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
- 28 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н ред. 27.06.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
- 29 Концептуальные основы составления финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
- 30 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н ред. 27.06.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
- 31 Боярко, Г.Ю. О капитализации затрат на проведение геолого-разведочных работ / Г.Ю. Боярко, В.Б. Романюк // Минеральные ресурсы России. – 2014. - №5. – С. 31 – 36.
- 32 Сорокина, Е.М. Оценка активов организации по справедливой стоимости / Е.М. Сорокина, С.А. Макаренко // Известия ИГЭА. – 2004. - № 4. – С. 17-21
- 33 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов" [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 N 217н ред. 27.06.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

34 О государственной тайне [Электронный ресурс] : закон РФ от 21.07.1993 № 5485-1 ред. от 08.03.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

35 Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ ред. от 03.07.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

36 Анализ рынка добычи и реализации каменного угля в Республике Тыва [Электронный ресурс] // Управление Федеральной антимонопольной службы Республики Тыва. – Режим доступа: <http://www.tuva.fas.gov.ru>

37 Тувинская горнорудная компания [Электронный ресурс] // Википедия. – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org>

38 Как в Амурской области добывают уголь открытым способом [Электронный ресурс] // LIVEJOURNAL. – Режим доступа: <http://student-geolog.livejournal.com/97154.html>

39 Корнилова, А.В. Проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета в угледобывающей отрасли / А.В. Корнилова // Молодой ученый. – 2013. - №7. – с. 183-187

40 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н ред. от 06.04.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

41 Овчинникова, И.В. Особенности учета затрат на освоение природных ресурсов / И.В. Овчинникова, И.С. Голубева, О.С. Попова [Электронный ресурс] // Институт экономики и права. – Режим доступа: <http://be5.biz>

42 Диркова, Е.Ю. Особый порядок учета затрат на освоение природных ресурсов / Е.Ю. Диркова // Налоговая политика и практика. – 2012. - № 4 (112) . – С. 61 – 65.

43 Егорушкина, Т.Н. Учет активов, связанных с поиском и оценкой природных ресурсов: российская и международная практика / Т.Н. Егорушкина // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2015. - №4-1. – С. 197 – 201.

44 Медведев, М.Ю. ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Актуальный комментарий: взгляд эксперта / М.Ю. Медведев. – Москва : ДКМ Пресс, 2012. – 48 с.

45 Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US – GAAP и IAS [Электронный ресурс] // АКГ «Развитие бизнес-систем». – Режим доступа: <http://www.rbsys.ru>

46 О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н ред. от 06.04.2015 // Справочная правовая

система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

47 Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости добычи и обогащения угля (сланца)», утвержденной Минтопэнерго РФ 25.12.1996. [Электронный ресурс] : утв. Минтопэнерго РФ 25.12.1996 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

48 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н ред. от 16.05.2016 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

49 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 13.12.2010 № 167н ред. от 06.04.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

50 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 № 32н ред. от 06.04.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

51 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 № 33н ред. от 06.04.2015 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

52 Пояснения к бухгалтерскому балансу [Электронный ресурс] // Журнал и сервисы для бухгалтеров «Главная книга». – Режим доступа: <http://glavkniga.ru/situations/k501098>

53 Фадеева, А.А. Нематериальные поисковые активы / А.А. Фадеева // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : сб. трудов конференции / Байкал. гос. ун-т. – Иркутск, 2012. – С. 127 – 133.

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

55 Гочияева, А.К., Особенности бухгалтерского и налогового учета поисковых активов / А.К. Гочияева, А.В. Фролов // Проблемы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО : ст. науч. тр. / Ставроп. гос. аграр. ун-т. – Ставрополь, 2015. – С. 63 – 65.

56 Гетьман, В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] : учебник / В.Г. Гетьман // Москва : Финансы и статистика, 2009. - 656 с. - Режим доступа: <http://e.lanbook.com/book/1032>

57 Бреславцева, Н.А. Учет и оценка поисковых активов согласно требованиям ПБУ 24/2011 и МСФО (IAS) 36, МСФО (IFRS) 6 [Электронный ресурс] : Н.А. Бреславцева, В. В. Карашенко, В. А. Проскурина // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 20 (218). – Режим доступа: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=51030>

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Период признания расходов по видам

Вид расходов	Период признания	Основание (ссылка на источник)
На поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов)	Равномерно в течение 12 месяцев	абз. 3 п. 2 ст. 261 НК РФ, письмо Минфина России от 27 ноября 2013 г. № 03-03-10/51227(доведено до сведения налоговых инспекций письмом ФНС России от 5 февраля 2014 г. № ГД-4-3/1898)
На разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания (на основании полученной лицензии или другого разрешения)		
На геологоразведочные работы собственными силами по тем видам работ, которые выполнены по договорам с подрядчиками		
На приобретение геологической и другой информации у третьих лиц (в т. ч. в государственных органах)		
На проведение работ по зарезке боковых стволов эксплуатационных скважин		
На подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ	Равномерно в течение двух лет, но не более срока эксплуатации участка недр	абз. 4 п. 2 ст. 261 НК РФ
На возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам (в т. Ч. По договорам с региональными и местными властями, а также с родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов)		
На переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений (в т. Ч. По договорам с региональными и местными властями, а также с родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов)		
Текущие расходы на содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов (расходы на оплату труда, содержание временных сооружений и т. Д.)	Единовременно в периоде возникновения	абз. 5 п. 3 ст. 325 НК РФ
Расходы на доразведку месторождения или его участков (по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным месторождениям)		

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Перечень затрат, включаемых в фактическую себестоимость поискового актива

№ п/п	ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»	МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»
1	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу)	Затраты на приобретение прав на производство разведочных работ
2	Суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда и иным договорам	Затраты на топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования
3	Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен поисковый актив	Затраты на поисково-разведочное бурение
4	Суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги	Затраты на прокладку канав
5	Таможенные пошлины и таможенные сборы	Затраты по отбору проб и образцов
6	Невозмещаемые суммы налогов, государственные и патентные пошлины	Затраты на деятельность, относящуюся к оценке технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых
7	Амортизация иных внеоборотных активов (включая поисковые активы), использованных непосредственно при создании поискового актива	
8	Вознаграждения работникам, непосредственно занятым при создании поискового актива	
9	Обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами	
10	Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением (созданием) поискового актива, обеспечением условий для его использования в запланированных целях	

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Признаки обесценения поисковых активов

№ п/п	ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»	МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»
1	Окончание в течение 12 месяцев после отчетной даты срока, на который организация получила лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, при отсутствии намерений и (или) возможности продления соответствующих прав	Срок, в рамках которого предприятие имеет право на производство разведочных работ на определенной территории, истек в течение отчетного периода или истечет в ближайшем будущем, а его продление не ожидается
2	Существенные затраты, необходимые для выполнения работ по дальнейшему поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, не учтены в планах организации	Существенные затраты, понесенные в связи с продолжением разведки и оценки запасов полезных ископаемых на определенной территории, не были учтены в процессе планирования и составления бюджета
3	Принятие решения о прекращении деятельности, связанной с поиском, оценкой месторождений полезных ископаемых и разведкой полезных ископаемых на определенном участке, вследствие того, что поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых на данном участке не привели к обнаружению промышленно значимых полезных ископаемых	Разведка и оценка запасов полезных ископаемых на определенной территории не привели к обнаружению коммерчески выгодного количества запасов полезных ископаемых, и предприятие решило прекратить производство указанных работ на этой территории
4	Наличие признаков того, что при продолжении поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых на определенном участке стоимость поисковых активов с учетом накопленных амортизации и обесценения, вероятно, не будет возмещена в полной мере при добыче полезных ископаемых или переходе права пользования участком недр другим лицам	Существует достаточно признаков того, что, несмотря на возможное продолжение разработки на данной территории, полное возмещение балансовой стоимости актива, связанного с разведкой и оценкой, в результате успешной разработки или продажи представляется маловероятным

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Предметы деятельности ООО «Тувинская горнорудная компания»

1. добыча каменного угля открытым способом;
2. добыча, обогащение и реализация всех видов полезных ископаемых;
3. геологическое изучение, разведка и разработка месторождений всех видов полезных ископаемых;
4. строительство, реконструкция, ремонт зданий и сооружений, их эксплуатация, производство конструкций и деталей, товаров народного потребления и средств производства, оказание разнообразных услуг населению и юридическим лицам;
5. разработка и реализация инвестиционных и технических программ;
6. участие в торгах, аукционах, конкурсах на размещение заказов на поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг для государственных и муниципальных нужд;
7. участие в конкурсах и аукционах на право пользования недрами с целью геологического изучения, разведки и добычи всех видов полезных ископаемых;
8. консультирование по вопросам управления промышленными, коммерческими и любыми другими предприятиями, по методам функционирования и совершенствования деятельности предприятия;
9. участие в создании, приобретение акций (долей участия) юридических лиц, а также приобретение ценных бумаг, долговых обязательств, сертификатов, облигаций путем первичной подписки, договора, тендера, покупки или обмена;
10. проектирование, строительство, реконструкция, ремонт и обслуживание любых жилых и нежилых зданий и сооружений, энерго- и водных коммуникаций, железных дорог, складов и т.п., оснащение их необходимым оборудованием и коммуникациями; благоустройство земельных участков;
11. управление активами промышленных предприятий;
12. реализация товаров и услуг;
13. внешнеэкономическая деятельность, экспортно-импортные операции по всей товарной номенклатуре, включая коммерческое посредничество во внешнеэкономической деятельности;
14. оптовые закупки материалов и комплектующих изделий в целях обеспечения исполнителей заказов на поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг для государственных и муниципальных нужд материально-техническими ресурсами;
15. управление хозяйственными обществами в соответствии со ст. 42 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» и ст. 69 Федерального закона «Об акционерных обществах»;

Окончание приложения Г

16. передача электроэнергии.
17. начальное профессиональное образование;
18. иные виды деятельности, не противоречащие настоящему Уставу и законодательству Российской Федерации.

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Вложения в поисковые активы

Наименование показателя	На начало года	Изменение за период				На конец года
		Затраты за период	Принято к учету в качестве сформированного НПА	Принято к учету в качестве сформированного МПА	Списано (выбытие)	
Вложение в ПА, всего						
В т.ч. (вид вложений в НПА)						
(вид вложений в МПА)						

**Наличие и движение поисковых активов
(нематериальных и материальных поисковых активов)**

Наименование показателя	На начало года				Изменение за период								На конец года				
	Фактическая (первоначальная) стоимость ПА	Накопленная амортизация	Обесценение	Остаточная стоимость	По имеющимся ПА		Поступление	Переоценка		Выбытие				Фактическая (первоначальная) стоимость ПА	Накопленная амортизация	Обесценение	Остаточная стоимость
					Начисленная амортизация	Обесценение		Сформирована фактическая (первоначальная) стоимость нового ПА	Переоценка первоначальной стоимости	Переоценка накопленной амортизации	Переведен в состав ОС	Переведен в состав НМА	Списана фактическая стоимость при прочем выбытие				
НПА, всего		()	()		()	()				()	()	()			()	()	
В т.ч. (вид НПА)		()	()		()	()				()	()	()			()	()	
МПА, всего		()	()		()	()				()	()	()			()	()	
В т.ч. (вид МПА)		()	()		()	()				()	()	()			()	()	