

## **Международные проекты: особенности бухгалтерского учета**

*Рассмотрим аспекты, связанные с бухгалтерским учетом расходов по международным проектам, такие как долицизионный поиск полезных ископаемых, расходы на заключение международного договора, связанного с разведкой и добычей полезных ископаемых.*

### **Предварительные расходы по проекту**

Первая стадия реализации проекта в области добычи полезных ископаемых связана с долицизионным ведением разведочных работ. Как правило, конечный результат этой стадии — принятие решений о дальнейшей реализации проекта и о заинтересованности организации в получении прав пользования недрами.

Возьмем для примера область добычи углеводородов (нефте- и газодобыча). На стадии долицизионного поиска углеводородов и разведки без бурения происходит сбор информации, первичная оценка проекта, подготовка документации для принятия решения об участии организации в проекте, анализ способов взаимодействия с иностранными партнерами. В частности, для руководства организации может быть подготовлен отчет, который содержит необходимую предварительную информацию по геологии и геофизике, исследованию залежи, данные об объектах месторождения и необходимом оборудовании, варианты прохождения процесса бурения, вероятные экономические показатели проекта.

Руководство или уполномоченный на то исполнительный орган компании рассматривает первые результаты исследований и принимает решение о целесообразности дальнейшей реализации проекта. Если решение положительное, наступает вторая стадия, и дальнейшая работа ведется по двум направлениям.

1. Проводится более детальная оценка проекта по всем параметрам. Например, составляется отчет с более детальным рассмотрением территории, изучаются перспективные объекты на ней, составляются геологические модели (в том числе аналоговые), оценивается затратность проведения геолого-разведочных работ, вероятный прирост запасов.

2. Ведется работа в области заключения международного контракта. Например, может подготавливаться тендерная документация или соглашение с партнерами, могут проводиться переговоры с возможными партнерами, собираться документы для получения прав пользования недрами и т.д. Для этого процесса характерны следующие расходы: на подготовку и правовой анализ тендерных документов, организацию переговоров, оплату услуг юридических и консультационных компаний, выплату бонусов и пр.

Особенность этих двух стадий заключается в том, что в момент проведения исследований слишком велики неопределенность в отношении реализации всего проекта и его способность принести организации доходы.

Российские стандарты бухгалтерского учета (далее — РСБУ) не содержат специального положения, в котором бы описывался порядок учета затрат, возникающих на этапе долицензионного поиска и разведки полезных ископаемых. И хотя проект российского ПБУ «Учет затрат на поиск и оценку полезных ископаемых» разработан давно (в рамках Реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации), его утверждение не изменит сложившуюся ситуацию, поскольку стандарт не будет распространяться на расходы, связанные с геологическим изучением недр, возникающие до получения организацией прав недропользования. Практика показывает, что российские добывающие организации для регламентации порядка отражения таких операций выбирают одно из двух направлений:

- синхронизируют бухгалтерский учет с налоговым, поскольку в Налоговом кодексе РФ содержится описание порядка отражения расходов на освоение природных ресурсов;
- сближаются с международными стандартами (МСФО, ГААП (США)), так как большинство из них составляют отчетность именно по этим стандартам.

### **Направление 1: сближение с налоговым учетом**

В соответствии со ст. 261 НК РФ к расходам на освоение природных ресурсов относятся расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, проводимые на участке недр в соответствии с

полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе у государственных органов.

Не стоит забывать и о том, что в российском законодательстве делается упор на законность присутствия организации на земельном участке и наличие прав на проведение геолого-разведочных работ (что для проектов, проводимых на территории иностранных государств, особенно актуально). Вероятно, именно поэтому учет расходов, возникающих на долицензионной стадии, в НК РФ привязан к приобретению прав недропользования. Напомним, к приобретению прав на недропользование, в частности, относятся расходы:

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

Когда организация приобретает права недропользования, данные затраты формируют стоимость лицензии. Если организация не получает лицензию или отказывается от ее получения, то данные затраты включатся в расходы равномерно в течение пяти лет (ст. 325 НК РФ).

Конечно, при разработке методики бухгалтерского учета для отражения затрат на международные проекты прямую аналогию с налоговым учетом проводить не стоит. Ведь вполне вероятно, что срок получения прав будет весьма длительным, а также заранее может быть не известна форма международного контракта. Однако общие принципы перенять можно. Например, порядок формирования стоимости права недропользования и капитализации расходов на него.

## **Направление 2: сближение с международными стандартами**

**МСФО.** Получение прав пользования недрами (лицензии, соглашение о разделе продукции, контракта недропользования или иных прав пользования

недрами на иностранной территории) согласно МСФО может быть отражено двумя способами в зависимости от условий, содержащихся в договоре:

- в качестве нематериального актива (НМА), если организация получает права на добычу полезных ископаемых;
- в качестве актива по разведке и оценке минеральных ресурсов, если организация получает права на проведение разведочных работ.

В первом случае первоначальная стоимость НМА формируется в соответствии с *IAS 38* «Нематериальные активы». Во втором случае порядок формирования первоначальной стоимости актива детально не урегулирован. Поэтому остановимся на нем подробнее.

Дело в том, что *IFRS 6* «Разведка и оценка минеральных ресурсов» регулирует вопросы отражения в отчетности лишь тех затрат, которые возникают с момента получения юридических прав на проведение разведочных работ в конкретном районе. В то же время в стандарте приведено в качестве примера актива по разведке и оценке минеральных ресурсов приобретение прав на проведение разведочных работ. И установлено, что организация должна самостоятельно конкретизировать в учетной политике перечень затрат, признаваемых в качестве активов, связанных с поиском и оценкой полезных ископаемых, принимая во внимание степень, в которой эти затраты могут ассоциироваться с поиском конкретных минеральных ресурсов.

Неоднозначность данных формулировок позволяет некоторым организациям сделать вывод, что все расходы, понесенные на долицизионной стадии, могут формировать стоимость получаемых прав недропользователя. Тем не менее есть некоторые сомнения в возможности включения в стоимость прав недропользования всех расходов на долицизионный поиск углеводородов.

Итак, в *IFRS 6* есть ссылка на *IAS 8* «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», который допускает при отсутствии стандарта, применяемого к конкретной операции, выработать собственное суждение на основании требований и рекомендаций в стандартах и толкованиях,

затрагивающих аналогичные или связанные проблемы. Но данное суждение не должно противоречить принципам, изложенным в Концепции<sup>1</sup>.

В частности, не допускается признание в балансе статей, не соответствующих определению актива или обязательства. Поэтому, учитывая высокую степень неопределенности по проектам на территории иностранных государств и длительность долицензионной стадии ведения разведочных работ, в целях капитализации расходов при формировании стоимости прав недропользования можно пользоваться общими принципами, изложенными в IAS 38. А именно: затраты подлежат признанию в тот момент, когда организация может продемонстрировать техническую осуществимость создания актива, намерение создать актив, способность его использовать, то, как актив будет создавать вероятные экономические выгоды и пр. Например, затраты можно разделить на возникающие до принятия решения о технической осуществимости проекта и заинтересованности организации в получении прав пользования недрами и возникающие после принятия решения о проведении более углубленного исследования и заинтересованности в получении прав недропользования. Возникающие затраты в первом случае должны списываться на расходы, а во втором могут включаться в стоимость прав пользования недрами.

**Возможности РСБУ.** Расходы, понесенные в связи с приобретением прав на добычу полезных ископаемых и заключение договоров, согласно РСБУ также могут быть капитализированы. Этот вариант учета соответствует международным принципам и не противоречит действующим нормам.

Анализ заключаемых российскими компаниями соглашений о разделе продукции показывает, что подрядчик (российская организация) получает исключительное право недропользования для проведения нефтяных операций (геологическое изучение недр, обустройство и добыча или разведка, оценка и добыча) на контрактной территории. Исследование международной практики заключения подобных договоров также позволяет сделать вывод, что при заключении соглашения о разделе продукции подрядчикам, как правило,

---

<sup>1</sup> Концепция подготовки и представления финансовой отчетности Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (*Framework IASC*).

передаются исключительные права недропользования на контрактную территорию. Поэтому подобные договоры концептуально могут быть самостоятельными активами, так как в данном случае выполняются критерии признания актива, изложенные в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России<sup>2</sup>.

Таким образом, по РСБУ возможно организовать учет данного вида активов (прав недропользования, обусловленных международными контрактами) аналогично учету лицензий на недропользование в пределах горного отвода.

Напомним, что в настоящее время в РСБУ вопрос квалификации таких расходов остается открытым и относится к сфере профессионального суждения бухгалтера. Нормы российских стандартов позволяют отражать такие объекты либо в составе НМА с отнесением на одноименный счет, либо на счете 97 «Расходы будущих периодов» с отнесением в бухгалтерской отчетности в состав прочих внеоборотных активов.

Соответственно расходы, понесенные на стадии долицензионного поиска углеводородов, могут накапливаться либо на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», если организацией принято решение отражать их в составе НМА, либо на счете 97, если организация отражает получаемые права в составе расходов будущих периодов. Однако, следуя требованию осмотрительности<sup>3</sup>, прежде, чем начинать формирование актива, нужно оценить период и вероятность заключения соглашения.

В частности, допускается использовать результаты рассмотрения проектов руководством или уполномоченным на то органом, бизнес-план, средние сроки заключения договоров по другим проектам, политическую ситуацию, спорность территории, коммерческие аспекты, налоговые и юридические нюансы и прочие критерии. Также можно использовать механизмы, заложенные в МСФО, поскольку в настоящее время РСБУ сближается с МСФО. Иными словами, на стадии долицензионного поиска углеводородов затраты, возникающие до принятия решения о технической осуществимости проекта и заинтересованности

---

<sup>2</sup> Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29 декабря 1997 г.

<sup>3</sup> Пункт 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н.

организации в получении прав недропользования, следует списывать на расходы. А затраты, возникающие после принятия такого решения, — включать в стоимость прав. Сравнительный анализ порядка отражения в отчетности некоторых видов расходов в зависимости от стадии проведения работ представлен в таблице.

Хотелось бы обратить внимание еще на один немаловажный момент. Нередко после проведения долицензионных исследований (после принятия решения о приобретении прав недропользования) помимо получения лицензии все же возможно принятие следующих решений:

- об отказе от приобретения прав пользования недрами;
- о приостановке исследований;
- получении лицензии на разведку (добычу) на исследуемом участке

другой организацией, входящей в группу компаний.

Если по результатам исследований наступит одно из перечисленных событий, расходы на долицензионный поиск должны быть списаны. Учитывая высокую степень неопределенности в отношении проведения исследований на территории иностранных государств, а также дальнейшего участия организации, проводившей исследования в проекте, имеет смысл установить временные или иные контрольные показатели. С их помощью организация должна тестировать обоснованность дальнейшего накопления на счете 08 или 97 затрат, связанных с формированием стоимости права недропользования.

В заключение отметим, что рассмотренный в статье подход позволит сделать бухгалтерскую отчетность более достоверной: не допустить необоснованного накапливания затрат в активе баланса и, как следствие, необоснованного завышения ликвидности.

**Таблица. Сравнительный анализ порядка отражения в отчетности некоторых видов расходов по международным проектам согласно МСФО и РСБУ**

Стадия проведения работ	Виды расходов	МСФО	РСБУ
Долицензионное ведение разведочных работ (долицензионный поиск углеводородов и разведка без бурения).	Геолого-геофизические исследования	Нет регулирующего документа, можно использовать	Нет регулирующего документа, возможна синхронизация с

Предварительное обследование		принципы <i>IFRS</i> 6 и <i>IAS</i> 38	МСФО
	Накладные расходы, связанные с геолого- геофизическими исследованиями	Расходы	
	Вспомогательное оборудование и сооружения	Возможна капитализация	Возможна капитализация
	Переработка и интерпретация сейсмических данных	Нет регулирующего документа, можно использовать принципы <i>IFRS</i> 6 и <i>IAS</i> 38	Нет регулирующего документа, возможна синхронизация с МСФО
Приобретение прав на добычу полезных ископаемых и заключение договоров. Заключение соглашения о разделе продукции или другого вида прав пользования недрами (сохраняется вероятность безрезультативных затрат)	Проведение переговоров, оценка налоговой среды		
	Подписные бонусы (стартовый и в некоторых случаях промысловый)		
	Внутренние затраты, прямо относящиеся к получению прав на добычу полезных ископаемых (оплата труда)	Возможна капитализация ( <i>IFRS</i> 6)	Нет регулирующего документа, возможна синхронизация с МСФО
	Содержание и сохранение прав на участки с недоказанными запасами (штрафы, налоги, затраты на делопроизводство, учет и юридическую поддержку)		