

УТВЕРЖДЕНО
приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 06.10.2011 № 125н

**Положение по бухгалтерскому учету
«Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)**

I. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), – пользователей недр (далее - организации) информации о затратах на освоение природных ресурсов.

2. Настоящее Положение применяется организациями, осуществляющими затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых (далее – поисковые затраты) на определенном участке недр.

Настоящее Положение 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).

3. Настоящее Положение не применяется организациями в отношении затрат:

а) на региональные геолого-геофизические работы, геологические съемки, инженерно-геологические изыскания, научно-исследовательские, палеонтологические и другие работы, направленные на общее изучение недр, геологические работы по прогнозированию землетрясений и исследованию вулканической деятельности, созданию и ведению мониторинга природной среды, контролю за режимом подземных вод, иные работы, проводимые без существенного нарушения целостности недр, осуществляемые до момента получения лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску и оценке

месторождений полезных ископаемых на данном участке недр (за исключением затрат, указанных в пункте 15 настоящего Положения);

б) на добычу полезных ископаемых в отношении участка недр, которые понесены после того, как установлена коммерческая целесообразность добычи;

в) на геологоразведочные работы, выполняемые на участке недр, в отношении которого установлена коммерческая целесообразность добычи.

II. Признание поисковых затрат

4. Организация устанавливает виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами. Остальные поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности.

5. Поисковые затраты, признаваемые внеоборотными активами (далее – поисковые активы), как правило, относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых.

6. Поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму, признаются материальными поисковыми активами. Иные поисковые активы признаются нематериальными поисковыми активами.

7. К материальным поисковым активам, как правило, относятся используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

- а) сооружения (система трубопроводов и т.д.);
- б) оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т.д.);
- в) транспортные средства.

8. К нематериальным поисковым активам, как правило, относятся:

- а) право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;
- б) информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;
- в) результаты разведочного бурения;
- г) результаты отбора образцов;
- д) иная геологическая информация о недрах;
- е) оценка коммерческой целесообразности добычи.

9. Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету учета вложений во внеоборотные активы.

10. Единица бухгалтерского учета материальных и нематериальных поисковых активов определяется организацией применительно к правилам

бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов соответственно.

11. Выбранная организацией учетная политика признания и классификации поисковых активов должна применяться последовательно в отношении сходных (аналогичных) затрат и видов деятельности.

III. Оценка поисковых активов при признании

12. При признании в бухгалтерском учете поисковые активы оцениваются по сумме фактических затрат.

13. В фактические затраты на приобретение (создание) поисковых активов включаются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда и иным договорам;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен поисковый актив;

суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;

таможенные пошлины и таможенные сборы;

невозмещаемые суммы налогов, государственные и патентные пошлины;

амортизация иных внеоборотных активов (включая поисковые активы), использованных непосредственно при создании поискового актива;

вознаграждения работникам, непосредственно занятым при создании поискового актива;

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;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением (созданием) поискового актива, обеспечением условий для его использования в запланированных целях.

14. В фактические затраты на приобретение (создание) поисковых активов не включаются:

возмещаемые суммы налогов;

общехозяйственные и иные аналогичные расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых и относятся к отдельному участку недр, на котором организация выполняет такие работы.

15. Затраты, понесенные организацией до момента получения лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску и оценке

месторождений полезных ископаемых, включаются в фактические затраты по получению этой лицензии только в случае, если такие затраты непосредственно связаны с ее получением.

IV. Последующая оценка поисковых активов

16. Последующая оценка материальных и нематериальных поисковых активов, включая начисление амортизации, осуществляется применительно к правилам последующей оценки соответственно основных средств и нематериальных активов с учетом особенностей, установленных пунктами 17-20 настоящего Положения.

17. Порядок начисления амортизации по поисковым активам определяется организацией. При использовании поискового актива для создания другого поискового актива соответствующие амортизационные отчисления включаются в состав затрат на его создание.

18. Затраты на получение лицензии, дающей наряду с правом на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых право на добычу полезных ископаемых, не подлежат амортизации до подтверждения коммерческой целесообразности добычи.

19. Организация должна проводить на каждую отчетную дату анализ наличия обстоятельств, указывающих на возможное обесценение поисковых активов (далее – признаки обесценения). При этом подлежат рассмотрению, как минимум, следующие признаки обесценения:

а) 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;

б) 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;

в) 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;

г) 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.

20. При наличии признаков обесценения организация должна проводить проверку поисковых активов на обесценение и учитывать изменение стоимости поисковых активов вследствие обесценения в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»^{*}.

V. Прекращение признания поисковых активов

21. Организация прекращает признание поисковых активов в отношении определенного участка недр при подтверждении коммерческой целесообразности добычи или признании добычи полезных ископаемых бесперспективной на нем.

22. Организация обеспечивает документальное подтверждение коммерческой целесообразности добычи или признания бесперспективности добычи полезных ископаемых на участке недр.

23. При подтверждении коммерческой целесообразности добычи организация должна осуществить следующие последовательные действия:

а) провести проверку признанных поисковых активов на обесценение и в случае его подтверждения признать их обесценение;

б) перевести поисковые активы в состав основных средств, нематериальных или иных активов по остаточной стоимости (фактическим затратам с учетом осуществленных переоценок за вычетом накопленных амортизации и обесценения);

в) прекратить признание последующих затрат на данном участке недр в качестве поисковых активов.

24. Стоимость материального или нематериального поискового актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается в порядке, установленном для списания соответственно основных средств или нематериальных активов.

25. В случае если в течение отчетного периода добыча полезных ископаемых на участке недр признана организацией бесперспективной, поисковые активы, относящиеся к данному участку недр, списываются, за исключением случаев, когда они продолжают использоваться в деятельности организации. Доходы или расходы от списания поисковых активов относятся на финансовые результаты организации.

26. В случаях, установленных пунктами 23 и 25 настоящего Положения, при условии дальнейшего использования в деятельности организации поисковые активы переводятся в состав основных средств, нематериальных и иных активов (включая поисковые активы, предназначенные для использования на других участках недр) исходя из их соответствия критериям (условиям) признания, установленным

^{*} Введены в действие для применения на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 г. № 160н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 5 декабря 2011 г., регистрационный № 22501; Российская газета, 2011, 9 декабря)

нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету для данного вида активов.

Материальные поисковые активы, как правило, переводятся в состав основных средств, нематериальные поисковые активы - в состав нематериальных активов организации.

В отдельных случаях стоимость нематериального поискового актива может формировать фактическую стоимость основных средств организации. Например, затраты на геологоразведочные работы, относящиеся к конкретным скважинам, признанные в составе нематериальных поисковых активов, могут быть включены в фактическую стоимость скважин при их признании объектами основных средств организации.

VI. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

27. 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 отражается по отдельным группам статей бухгалтерского баланса, а также отдельным показателям отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств соответственно.

28. Информация о материальных и нематериальных поисковых активах подлежит раскрытию применительно к требованиям, установленным для раскрытия информации соответственно об основных средствах и нематериальных активах организации.

Кроме того, в отношении групп материальных поисковых активов организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о:

фактических затратах с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;

остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетный период обесценения.

Расходы от списания поисковых активов, относящихся к участку недр, на котором добыча полезных ископаемых признана организацией бесперспективной, раскрываются в отчете о прибылях и убытках обособленно от поисковых затрат, признаваемых расходами по обычным видам деятельности (с учетом существенности).

29. В составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

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

особенности классификации материальных и нематериальных поисковых активов;

порядок начисления амортизации по поисковым активам;

группировка поисковых активов в целях проверки их на обесценение;

условия перевода поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов организации.

Пример раскрытия в бухгалтерской отчетности организации информации об учетной политике в отношении затрат на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых приведен в приложении к настоящему Положению.

Приложение
к Положению по бухгалтерскому учету
«Учет затрат на освоение
природных ресурсов» (ПБУ 24/2011),
утвержденному приказом
Министерства финансов
Российской Федерации
от 06.10.2011 № 125н

Пример раскрытия в бухгалтерской отчетности организации информации об учетной политике в отношении затрат на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых

1. Признание поисковых затрат.

К поисковым затратам, признаваемым в составе материальных поисковых активов, относятся:

затраты на бурение и обустройство поисково-оценочных, поисковых и опережающих эксплуатационных скважин;

затраты на геолого-геофизические работы, проводимые в скважинах;

затраты на приобретение и монтаж оборудования и установок, используемых для поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки запасов нефти и газа.

В фактические затраты на приобретение (создание) материальных поисковых активов включаются:

таможенные пошлины и таможенные сборы;

невозмещаемые суммы налогов, государственные и патентные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением поискового актива;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен поисковый актив;

суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением поискового актива;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением поискового актива и обеспечением условий для его использования в запланированных целях.

В фактические затраты на приобретение (создание) нематериальных поисковых активов включаются:

затраты на получение лицензии на геологическое изучение или на добычу нефти и газа;

затраты на приобретение геологической информации;

затраты на бурение опорных, параметрических и структурных скважин;

затраты на оценку технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи нефти и газа на участке, выполняемые сторонними организациями;

затраты на 3-D и 4-D сейсморазведку.

В составе затрат на приобретение лицензий, дающих право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, учитываются:

затраты, связанные с оформлением документов для получения лицензии;

затраты на оплату участия в конкурсе или аукционе;

затраты на оплату разового платежа за пользование недрами.

Затраты на топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования, затраты на содержание служб, проводящих данные исследования и прочие затраты в отношении данного участка недр, понесенные от момента получения лицензии, и до того момента, когда установлена коммерческая целесообразность добычи нефти и газа, признаются расходами по обычным видам деятельности.

2. Порядок начисления амортизации по поисковым активам.

Нематериальные поисковые активы не амортизируются в ходе деятельности по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых.

Затраты на приобретение машин и оборудования амортизируются линейным методом в течение срока полезного использования. Амортизационные отчисления включаются в состав затрат на геологоразведочные работы по соответствующим участкам.

3. Группировка поисковых активов в целях их проверки на обесценение.

Для целей проверки поисковых активов на обесценение такие активы распределяются между участками месторождений нефти и газа.

4. Перевод поисковых активов в состав основных средств и нематериальных активов.

При подтверждении коммерческой целесообразности добычи нефти и газа на участке недр поисковые активы проверяются на обесценение и переводятся в состав основных средств или нематериальных активов, которые предназначены для разработки и добычи полезных ископаемых:

затраты на бурение и обустройство поисково-оценочных, разведочных и опережающих эксплуатационных скважин и геолого-геофизические работы, проводимые в скважинах, переводятся в состав соответствующих скважин, предназначенных для добычи полезных ископаемых;

затраты на приобретение и монтаж оборудования и установок, используемых для поиска, оценки месторождений и разведки запасов нефти и газа, переводятся в состав соответствующих объектов оборудования и установок.