асимметрия культурного развития общественности, не следование традициям, отсутствие нравственных качеств; экономический кризис, приводящий к росту уровня безработицы [5].

Для изучения эффективности борьбы с экономической преступностью можно использовать показатель, характеризующий количество преступлений, совершаемых повторно, людьми, уже понёсшими наказание за однородное преступление. С помощью данного показателя можно выяснить, насколько эффективны наказания за совершение разного рода экономических преступлений.

Сбор данных об экономической преступности, систематизация полученной информации, анализ уровня экономической преступности с помощью предложенной системы показателей позволит выявить сферы экономической деятельности, в которых особо остро стоит проблема экономической преступности.

1. Аснис, А. Я. Об уголовной ответственности за нецелевое расходование и использование бюджетных средств: [Текст] / А. Я. Аснис // Адвокат. - 2015. - №4. - С. 45 - 51.
2. Бабаев, Б. Уклонение от уплаты налогов: [Текст] / Б. Бабаев, А. Куприянов // Российская юстиция. - 2016. - №12. - С. 31 - 34.
3. Горелов, А. Незаконное предпринимательство и мошенничество: [Текст] / А. Горелов // Законность. - 2014. - №3. - С. 32 - 35.
4. Горпинченко, К. Н. [Текст] / К. Н. Горпинченко, А. С. Несходимова, Р. И. Хушт // Современные проблемы гуманитарных и естественных наук. материалы XXXV междунаучно-практ. конф. – М.: Институт стратегических исследований, 2017. – с. 51-58.
5. Криминалистика: учебн. [Текст] / отв. ред. Н.П. Яблоков. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юристъ, 2016. - 718 с.
6. Курс экономики: [Текст] / под ред. Б.А. Райзберга. 3-е изд. - М.: НОРМА-ИНФРА-М, 2015. - 567 с.

Супрун Ю.С.

Нематериальные поисковые активы

*Белгородский государственный национальный исследовательский университет
(Россия, Белгород)*

doi:10.18411/spc-22-03-2018-14

idsp: 000001:spc-22-03-2018-14

Аннотация

Данная статья посвящена исследованию теоретического аспекта учета материальных поисковых активов. В работе рассмотрены вопросы отражения материальных поисковых активов по первоначальной и последующей оценке, и их обесценения. Также дана комплексная характеристика теоретических данных по поисковым активам и их разновидностям.

Ключевые слова: Нематериальные поисковые активы, обесценение, природные ресурсы, лицензия, поисковые активы.

В 2012 году было принято к использованию новое положение ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», исходя из которого организации, ведущие разработку природных недр, признают издержки на освоение природных ископаемых поисковыми ресурсами.

Законодательной основой ПБУ 24/2011, выступает Закон «О недрах», а так же принятые с ним нормативные акты. По некоторым вопросам оценки и учета поисковых активов, которые не урегулированы данным нормативным актом, организации могут использовать международные стандарты отчетности, такие как IFRS 6 «Разведка и оценка природных ископаемых».

Ввиду принятия ПБУ 24/2011 в отчетности сформировалась, новая разновидность внеоборотных активов, которые именуются как материальные поисковые активы и нематериальные поисковые активы.

Издержки на разработку природных ресурсов именуются поисковыми затратами, имеют отношение к обособленному участку природных ископаемых и формируются, когда организация еще не установила коммерческую целесообразность на разработку и добычу недр на данном участке. В этом случае, работы, проведенные на участке могут не приносить какое-то время финансовой прибыли или вообще оказаться убыточными и нецелесообразными.

До принятия ПБУ 24/2011, организации, ведущие освоение недр, аккумулировали свои издержки (затраты) на счете 97 «Расходы будущих периодов». С принятием ПБУ 24/2011 эти организации получили возможность часть поисковых затрат относить к внеоборотным активам иной формации – поисковым активам. Оставшиеся же затраты признаются, как расходы по основным видам деятельности.

Поисковые активы имеют отношение к отдельно взятому участку природных ресурсов, на поиск, оценку и разведку которых, компания получила лицензию. Таким образом, поисковые активы можно классифицировать следующим образом:

1. Материальные поисковые активы (при условии, что поисковые затраты, которые устанавливаются предприятием как внеоборотные активы, относящиеся к формированию объекта и принимающие материальную форму);
2. Нематериальные поисковые активы (не относятся к материально-вещественным формам).

Исходя из пункта 8 ПБУ 24/2011 к нематериальным поисковым активам можно отнести:

1. Лицензии, дающие разрешение на поиск, оценку, разведку природных недр;
2. Данные, полученные при геологической и топографической разведке;
3. Данные полученные при разведочном бурении;
4. Результаты по исследованию полученных образцов;
5. Другие геологические данные;
6. Результаты по коммерческой целесообразности [3].

Нематериальные поисковые активы учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а так же на субсчете «Нематериальные поисковые активы».

Стоимость нематериальных поисковых активов в учете формируется исходя из суммы затрат на их создание. Перечень данных затрат сопоставим с перечнем по ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы».

Изначальные признанные нематериальные поисковые активы отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

Дт 08 «Вложения в поисковые активы»

Кт 60, 70, 69, 02, 10 и т.д.

– исходя из этого, создается первоначальная стоимость поискового актива;

Дт 08 субсчет «нематериальные поисковые активы»

Кт 08 субсчет «Вложения в поисковые активы»

– в этой связи поисковый актив признается пригодным для использования.

Необходимо отметить, что в стоимость поисковых активов вносятся будущие обязательства организации по охране окружающей среды, рекультивации земель, а так же ликвидации объектов, что регулируется в пункте 13 ПБУ 20/2011. Данные затраты классифицируются как оценочные обязательства, поэтому включение в стоимость активов устанавливается исходя из пункта 8 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства» и отражается следующей проводкой:

Дт 08 субсчет «Вложения в поисковые активы»

Кт 96 субсчет «Обязательства по восстановлению окружающей среды».

- таким образом, учитываются оценочные обязательства, которые формируются по окончанию поиска, оценки и разведки.

Дальнейшая оценка нематериальных поисковых активов выполняется по аналогии с правилами последующей оценки нематериальных активов при учете некоторых следующих особенностей. В конце каждого отчетного периода предприятию необходимо производить анализ и учет признаков обесценения нематериальных поисковых активов.

Исходя из пункта 19 ПБУ 24/2011, нужно принять во внимание несколько признаков обесценения:

1) завершение в течении 12 месяцев после отчетной даты времени, по которому предприятию была выдана лицензия, позволяющая производить поиск, оценку и разведку природных недр, в условиях не возникновения намерений продления ранее полученных прав;

2) значительные издержки, которые необходимы для ведения деятельности по дальнейшей оценке, поиску и разведке на отдельно взятом участке природных ископаемых, не учитываются при постановке планов предприятия;

3) завершение деятельности по поиску, разведке и оценке природных недр, в случае, если перечисленные операции не принесли предприятию удовлетворительного результата;

4) присутствие таких факторов, что при дальнейшей разведке природных недр на данном участке, стоимость поисковых активов, при учете амортизации и обесценения, вероятно, не сможет быть покрытой в должном количестве при непосредственной добыче природных недр или переходе прав операций по данному участку иному лицу.

При выявлении факторов обесценения предприятию следует провести проверку поисковых активов на факт обесценения и принять в расчет изменение их стоимости исходя из обесценения в порядке, определенном IAS 36 «Обесценение активов» и IFRS 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых». ПБУ 24/2011 имеет алогичные положения по отражению оценки поисковых активов с IAS 36. Для оценки объекта внеоборотных активов вводятся два показателя – «справедливая стоимость за вычетом издержек на продажу» и «ценность использования». Первая величина может быть определена из рыночной цены объекта, что касается второй, то расчет производится путем дисконтирования цены денежных потоков, ожидаемых в зависимости от коммерческого использования актива во весь его срок службы. Поэтому необходимо определить наибольший из показателей и произвести сравнение его с балансовой стоимостью актива. Отрицательная разница будет представлена в виде убытка от обесценения актива. Таким образом, необходимо уменьшить стоимость актива на величину суммы данного убытка:

Дт 91 «Прочие расходы»

Кт 08 субсчет «нематериальные поисковые активы»

- при составлении данной проводки указывается сумма обесценения нематериального поискового актива.

В первоначальную стоимость нематериального поискового актива входят издержки на получение лицензии, позволяющей осуществлять деятельность по поиску, оценке и разведке природных недр, а так же их добычу. Амортизация не начисляется до того, как не подтвердится коммерческая целесообразность.

В случае нецелесообразности дальнейшей разведки недропользователь завершает признание данных активов на указанном участке. Стоимость нематериального поискового актива, который исключается или считается не выгодным для предприятия, списывается в соответствующем порядке. Относительно доходов или расходов, ввиду списания приведенных активов, то они включаются в финансовые результаты организации, согласно пункту 25 ПБУ 24/2011:

Дт 91 субсчет «Расходы. Бесперспективная добыча»

Кт 08 субсчет «Нематериальные поисковые активы»

- данная проводка показывает, что поисковой актив списался по остаточной стоимости, ввиду бесперспективной добычи.

В случае выявления коммерческой целесообразности добычи или подтверждения целесообразности использования природных недр на данном участке, если организация продолжает использование нематериальных поисковых активов, они переводятся в состав нематериальных активов, согласно всеобщим, установленным нормативными актами.

Следует отметить, что в соответствии с законом «О недрах» лицензия, позволяющая вести деятельность использования природных ресурсов, выступает документом, дающим право ее обладателю пользоваться природными недрами на данном участке, таким образом, лицензия не выступает исключительным правом. Под исключительным правом понимается монополия собственника на пользование объектом нематериальных активов. Исключительное право может быть отчуждено, что касается не исключительного права, то оно неотчуждаемо.

Поисковые активы могут быть переведены в раздел нематериальных активов по остаточной стоимости. Таким образом, в бухгалтерском учете составляется проводки:

Дт 23 субсчет «Расходы по обычным видам деятельности»

Кт 02 субсчет «амортизация поисковых активов»

- данная запись отражает начисление амортизации по поисковым активам, при поиске, оценке и разведке природных недр;

Дт 02 субсчет «Амортизация поисковых активов»

Кт 08 субсчет «Нематериальные поисковые активы»

- при данной записи списывается амортизация по нематериальным поисковым активам, при установленной коммерческой целесообразности добычи;

Дт 04 субсчет «Нематериальные поисковые активы»

Кт 08 субсчет «Нематериальные поисковые активы»

- в приведенной проводке стоимость нематериальных поисковых активов учитывается по остаточной стоимости.

Таким образом, оценка стоимости нематериально поисковых активов осуществляется в соответствии с ПБУ 24/2011. По некоторым вопросам оценки и учета, не урегулированным российскими стандартами, организации могут опираться на международные стандарты финансовой отчетности, такие как IFRS 6 «Разведка и оценка природных ископаемых». Исходя из затрат, организации вправе часть своих поисковых расходов учитывать в составе внеоборотных активов, а оставшуюся признать расходами по обычным видам деятельности. При признании в бухгалтерском учете поисковые активы оцениваются по сумме фактических затрат на их приобретение (создание). Учет формирования стоимости нематериально поисковых активов осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Нематериальные поисковые активы». Впоследствии они ежегодно переоцениваются аналогично правилам последующей оценки нематериальных активов.

1. О недрах: закон РФ от 21 февр. 1992 г. № 2395-1 // Собрание законодательства РФ. — 1995. — № 10. — Ст. 823.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [Электронный ресурс]: приложение № 35 к приказу Минфина РФ от 25 нояб. 2011 г. № 160н // СПС «Консультант-Плюс».
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011: приказ Минфина РФ от 6 нояб. 2011 г. № 125н // Рос. газета. — 2012. — 27 янв.