

Амортизация основных средств в добывающей промышленности: международный и российский учет

А. В. Алейникова,
Финансовый университет
при Правительстве РФ,
avaleinikova@yandex.ru

Особенности операций, присущих горнодобывающим предприятиям, привели к возникновению нестандартных и сложных правил учета. Необходимость стандартизации добывающей отрасли обусловлена ее спецификой, которая заключается в следующем:

- крупные денежные средства вовлечены на всех стадиях разработки месторождений полезных ископаемых, все затраты являются существенными;
- расходы на разведку и разработку месторождения возникают до получения вырочки;
- разведка может быть неудачной или разработка месторождения может быть экономически нецелесообразной (затраты представляют собой убытки);
- затраты окупаются в течение нескольких лет;
- в конце срока эксплуатации месторождения большинство производственных объектов не имеют остаточной стоимости, поэтому амортизация зависит не от временного фактора, а от объема породы, которая еще будет добыта;
- крупные затраты могут возникнуть по окончании разработки месторождения, в связи с необходимостью восстановления ландшафта.

Учет основных средств по международным стандартам регламентируется МСФО (IAS) 16 "Основные средства". Наряду с его применением необходимо также учитывать и требования других стандартов, например, (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности", (IAS) 23 "Затраты по займам", (IAS) 36 "Обесценение активов" и др.

Российские правила учета ОС регламентируются ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств. При начислении амортизации уменьшается фактическая (первоначальная) стоимость ОС, однако это не расход, поскольку происходит равновеликий прирост

другого актива — стоимости незавершенного производства. Капитал организации остается неизменным.

Между тем согласно п. 80 (IAS) 1, п. 41 и п. 48 (IAS) 16 амортизация признается в качестве расхода, если только ОС не включаются в балансовую стоимость другого актива. Аналогичная норма заложена в п. 16 ПБУ 10/99 "Расходы организации": амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

В отличие от (IAS) 16 ПБУ 6/01 не дает конкретных рекомендаций по начислению амортизации при приобретении и выбытии активов в середине отчетного периода. Тем не менее основные принципы, на которых построена международная система стандартов, предполагают необходимое соотношение расходов и доходов по периодам. Ограничение в выборе частоты начисления амортизации и, соответственно, правило о начале и окончании периода определяются, прежде всего, принципом рациональности и существенностью затрат.

Особенностью горнодобывающей промышленности является непосредственная связь определенной части расходов с объемом добываемого полезного ископаемого. Амортизация как раз и является особым видом расхода, который призван соотнести получаемый от использования объекта доход с частью затрат по его созданию.

Наиболее распространенным методом является так называемая "месячная конвенция", когда амортизационные расходы начисляются ежемесячно, в месяце приобретения признается 1/12 годовой суммы амортизации, в месяце списания она не признается вообще.

При выборе порядка амортизации предприятия горнодобывающей отрасли должны руководствоваться

требованием соответствия доходов от добычи полезного ископаемого и расходов в виде амортизационных отчислений горных выработок и прочих ОС, связанных непосредственно с работами по вскрытию, подготовкой и отработкой запасов полезных ископаемых на всем месторождении или его части. Классификация таких работ приведена в Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов.

Выполненные горно-капитальные работы учитываются в составе капитальных вложений, а после сдачи их результатов в эксплуатацию (шахтных стволов, штолен и т. п.) зачисляются в состав ОС по стоимости произведенных затрат за минусом возвратных сумм от реализации попутно добытой руды.

Требованию о соответствии доходов и расходов для такого рода ОС в наибольшей мере соответствует так называемый потонный метод амортизации (частный случай метода "пропорционально выпуску продукции", установленного п. 18 ПБУ 6/01), когда амортизация начисляется пропорционально погашенным запасам полезного ископаемого при его добыче.

Потонная ставка — это величина амортизационных отчислений на полное восстановление специализированных основных фондов, приходящаяся на тонну погашаемых запасов. Объемом продукции будет объем добытого полезного ископаемого или объем погашенных запасов. Под погашаемыми запасами понимается сумма извлекаемых запасов и эксплуатационных потерь. Под извлекаемыми запасами понимаются вынимаемые за определенный период и учитываемые в добыче утвержденные балансовые запасы, отвечающие установленным к качеству полезного ископаемого требованиям.

Согласно п. 19 ПБУ 6/01 годовая сумма амортизационных отчислений при указанном способе начисления амортизации определяется исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде, а также из соотношения первоначальной стоимости объекта ОС и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта.

С одной стороны, применение линейного метода начисления амортизации как основного может создать ситуацию, когда срок полезного использования самого объекта (гор-

ной выработки) будет значительно отличаться от срока погашения запасов руды по данной горной выработке.

С другой стороны, участие некоторых ОС в производственном процессе на предприятиях горнодобывающей отрасли может быть косвенным, поскольку величина их износа не зависит от объема добычи полезных ископаемых. По таким объектам метод погашения стоимости пропорционально погашенным запасам полезного ископаемого при его добыче должен применяться с достаточной степенью осмотрительности. Также следует учитывать и моральный износ оборудования.

От правильного определения сумм амортизации зависят финансовые показатели предприятия, как за отчетный период, так и планируемые в будущем.

В значительной степени от объема перерабатываемого сырья, а также от степени загрузки технологического оборудования зависит себестоимость продукции. В данном случае начисление амортизации пропорционально объему продукции дает возможность наиболее точно рассчитать издержки по производству продукции.

Согласно (IAS) 16 выбранный метод амортизации должен подвергаться пересмотру, по крайней мере, в конце каждого финансового года. Когда происходит существенное изменение графика получения экономических выгод, метод начисления амортизации пересматривается. Изменение метода амортизации в этом случае не влечет за собой изменения учетной политики, а рассматривается как изменение в расчетных оценках.

Результаты проведенного анализа положений (IAS) 16 и ПБУ 6/01 позволили выделить основные различия между стандартами в части признания расходов по амортизации, которые представлены в таблице.

Исследование позволило сделать ряд выводов:

- во избежание возможных ошибок в учете и искажений в бухгалтерской отчетности при выборе способа начисления амортизации ОС — горных выработок и прочих ОС, связанных с производственным процессом, следует исходить из характера использования данных объектов при добыче полезных ископаемых;

- ПБУ 6/01 является конструктивным вкладом в сближение учета ОС с требованиями МСФО (тем не менее остаются отличия, которые на практике вызывают расхождения в отчетных данных, составленных по российским и международным учетным стандартам);

Параметры сравнения	МСФО (IAS) 16 "Основные средства"	ПБУ 6/01 "Учет основных средств"
Различие в определении амортизируемой стоимости основных средств	Амортизируемая величина актива определяется после вычета его остаточной стоимости (п. 53)	Амортизируемая стоимость определяется как первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость (в случае проведения переоценки) объекта основных средств (п. 19)
Требование периодического пересмотра срока полезного использования объекта	Срок полезного использования объекта основных средств должен периодически пересматриваться (п. 51)	Срок полезного использования по объектам основных средств пересматривается только в случае их реконструкции или модернизации (п. 20)
Требование периодического пересмотра способа начисления амортизации	Метод амортизации, применяемый к основным средствам, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года (п. 61)	Аналогичная норма отсутствует
Регламентация об отдельном определении амортизационных отчислений для каждого значительного объекта основных средств	Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно (п. 43)	Аналогичная норма отсутствует
Признание амортизации в бухгалтерском учете	Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в балансовую стоимость другого актива (п. 48). Амортизационные отчисления за период обычно признаются в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выгоды, заключенные в активе, переносятся в процессе производства на другие активы. В этом случае сумма амортизационного отчисления является частью себестоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость (п. 49)	Аналогичная норма в ПБУ отсутствует. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений (п. 5 ПБУ 10/99)

– ПБУ 6/01 не предусматривает уточнения срока полезного использования и способа начисления амортизации объектов ОС вследствие влияния различных событий, что приводит к завышению стоимости активов, отражаемых в отчетности;

– ПБУ 6/01 не содержит норм, согласно которым амортизационные отчисления могут признаваться расходами, а в некоторых случаях формировать себестоимость других активов, т. е. капитализоваться.

На наш взгляд, в целях гармонизации национальной системы учета и отчетности с МСФО (IAS) 16 и соблюдения принципа осмотрительности, в соответствии с которым активы не должны быть завышены, а расходы не должны быть занижены, срок полезного использования и способ начисления амортизации объектов ОС должен ежегодно проверяться на необходимость его уточнения.

Например, если продолжительность периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, существенно меняется, срок его полезного использования должен подлежать уточнению. Критерии существенности

организация должна определять самостоятельно и закреплять в учетной политике. Уточнение срока полезного использования влечет за собой необходимость корректировки данных бухгалтерской отчетности, которые должны отражаться в бухгалтерском учете и отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В учете эти корректировки должны отражаться по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в "межотчетный" период. Иными словами, в бухгалтерской отчетности отчетного года данные на начало года следует приводить уже с учетом корректировок.

Несмотря на отсутствие этой нормы в ПБУ 6/01, предложенный вариант учета может быть использован на практике: достаточно его закрепить в учетной политике ■

Литература

1. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 г. № 160н // Российская газета. – 2011. – № 278, 9 декабря.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2001. – № 20, 14 мая.