

УДК 657

АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В ПРЕДПРИЯТИЯХ НЕФТЕГАЗОВОГО КОМПЛЕКСА

Овчинникова О.А.

ФГБОУ ВПО «Курский государственный университет», Курск, e-mail: Lelika-46@yandex.ru

Стоимость нематериальных активов традиционно погашается посредством начисления амортизации. Амортизация – это основной элемент затрат и статья калькуляции, от величины которой зависит себестоимость выпускаемой продукции и, соответственно, сумма получаемой прибыли. От того, насколько грамотно сформирована амортизационная политика предприятия, зависит финансовый результат его деятельности. В статье изложена специфика амортизации нематериальных активов предприятий нефти- и газодобычи, обоснован потонный способ амортизации в отношении лицензии на право пользования недрами на нефть и газ в составе НМА (способ списания стоимости пропорционально объему добычи нефти и газа), рассмотрены две ситуации, когда: на одном лицензионном участке находится несколько месторождений; одно месторождение расположено на нескольких лицензионных участках, представлены предложения по организации учета нематериальных активов предприятий, занятых добычей нефти и газа.

Ключевые слова: нематериальные активы, амортизация, срок полезного использования

AMORTIZATION OF INTANGIBLE ASSETS IN THE OIL AND GAS COMPANIES

Ovchinnikova O.A.

Kursk state University, Kursk, e-mail: Lelika-46@yandex.ru

The cost of intangible assets traditionally settled by depreciation. Depreciation is a fixed cost component and article calculation, the magnitude of which depends on the cost of production and, correspondingly, the amount of profits. On how well formed the depreciation policy of the company depends on the financial results of its activity. The article describes the specifics of the amortization of intangible assets of enterprises of oil and gas production, justified patony method of depreciation in respect of the license for subsoil use for oil and gas in the composition of intangible assets (a way of writing off the cost in proportion to the volume of oil and gas), considered two cases: one license area contains several fields; one field is located on several license areas, presents suggestions for the organization of accounting of intangible assets of enterprises engaged in oil and gas production.

Keywords: intangible assets, depreciation, useful life

В соответствии с российским положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов» [2] нематериальным считается не имеющий материально-вещественной формы актив, который способен приносить организации экономические выгоды (при условии, что организация имеет право на получение этих выгод), в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. При этом объект может быть идентифицирован от других объектов, его фактическая (первоначальная) стоимость может быть достоверно определена, а организация не предполагает его продажу в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев [4].

МСФО 38 «Нематериальные активы» [5, с. 96] под нематериальным активом (intangible asset) предлагает понимать идентифицируемый недежущий актив, не имеющий физической формы. При этом актив должен приносить экономические выгоды и контролироваться компанией.

Признак идентифицируемости (identifiable) нематериального актива (НМА) подразумевает возможность отделения экономических выгод, связанных с его использованием, от деловой репутации (goodwill), приобретенной в ходе объединения компаний. Отделяемые активы можно реализовать (продать, обменять, арендовать) без выбытия экономических выгод, поступающих от других активов [3].

Российская практика учета предполагает, что если по НМА возможно определить срок полезного использования, то по такому активу ежемесячно будет начисляться амортизация [4]. При этом под сроком полезного использования подразумевается выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать НМА с целью получения экономической выгоды. Если срок полезного использования не определен, амортизация по нему не начисляется, пока срок полезного использования не будет определен.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по НМА, согласно ПБУ 14/2007 [2], производится одним из следующих способов (табл. 1): линейный

способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Выбор способа определения амортизации НМА производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом [1].

нейный; уменьшаемого остатка; производственный.

При использовании линейного метода (straight-line method) стоимость НМА равномерно распределяется в течение срока их полезного использования. Данный метод широко используется в международной практике в силу своей простоты, в то же время он нарушает принцип соответствия доходов и расходов, так как сумма амортизационных расходов одинакова каждый год на протяжении всего срока полезного использования объекта независимо от выгод (доходов), получаемых от его использования.

Порядок расчета сумм амортизационных отчислений НМА по ПБУ 14/2007

Способ амортизации	Порядок расчета ежемесячной амортизационных отчислений
Линейный способ	Определяется исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива
Способ уменьшаемого остатка	Определяется исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива

Согласно МСФО 38 [2, с. 100], все НМА делятся на две группы: активы с определенным (ограниченным) сроком полезного использования (intangible assets with a finite useful life) и активы с неопределенным сроком полезного использования (intangible assets with indefinite useful life). Срок полезного использования считается неопределенным, если на основе анализа всей уместной информации невозможно установить предел периода, в течение которого актив будет приносить компании экономические выгоды (в виде чистых поступлений денежных яств).

Первая группа нематериальных активов амортизируется на систематической основе в течение срока полезного использования. При определении этого срока могут приниматься во внимание разные факторы, в том числе: ожидаемое использование актива компанией; типичная продолжительность жизненного цикла аналогичных активов, а также доступная информация о сроках их полезного использования; техническое, технологическое, коммерческое и иные формы устаревания; ожидаемые действия конкурентов и другие.

МСФО 38 предусматривает следующие методы начисления амортизации НМА: ли-

В МСФО производственный метод (units of production method) основан на том, что амортизация является только результатом эксплуатации объекта НМА и период не играет никакой роли в процессе ее начисления. Накопленная амортизация увеличивается ежегодно в прямой зависимости от объема выпуска. Остаточная стоимость объекта уменьшается до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости. При отсутствии выпуска продукции амортизационные расходы за данный период будут равны нулю. Применение этого метода позволяет реализовать принцип соответствия. Вместе с тем основная трудность метода состоит в том, что предполагаемый объем работ, которые будут выполнены с использованием актива, должен быть определен на момент принятия объекта к учету.

МСФО предполагает при методе уменьшаемого остатка (diminishing balance method) использовать постоянный коэффициент, который, как правило, равен удвоенному коэффициенту при линейном списании. Этот коэффициент умножается на величину остаточной стоимости объекта. Предполагаемая ликвидационная стоимость учитывается только в последний год

работы актива. Метод редко применяется на практике, однако в некоторых странах (например, в США) к нему обращаются для целей налогообложения.

Сформулируем предложения по оптимизации процесса амортизации НМА на примере НМА нефте- и газодобывающих отраслей.

Сроки полезного использования НМА должны быть определены экспертной комиссией, исходя из срока действия охранных документов и ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого предприятие может получать экономические выгоды (доход).

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно необходимо проверять в ходе инвентаризации на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого предприятие предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки необходимо отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях. Изменения в оценочных значениях нужно отражать перспективно, т.е. амортизацию за предыдущие отчетные годы не пересчитывать.

Если в отношении НМА в ходе инвентаризации будет пересмотрен срок полезного использования, то новую норму амортизации целесообразно рассчитывать одним из двух способов:

1 способ: норма определяется исходя из оставшегося срока полезного использования. При начислении амортизации новая норма применяется к остаточной стоимости нематериального актива;

$$\text{НОРМ_АМОРТ} = (1/\text{остат. срок}) \cdot 100\%; \quad (1)$$

2 способ: норма пересчитывается исходя из полного срока полезного использования и при начислении амортизации применяется к первоначальной стоимости нематериального актива:

$$\begin{aligned} \text{НОРМ_АМОРТ} = \\ = ((\text{ПЕРВН_СТОИМ} - \text{АМОРТ}) / (\text{ПЕРВН_СРОК} - \\ - \text{СРОК_ФАКТ})) / \text{ПЕРВН_СТОИМ} \cdot 100\%, \quad (2) \end{aligned}$$

где НОРМ_АМОРТ – новая норма амортизации в % к первоначальной стоимости объекта нематериального актива; ПЕРВН_СТОИМ – первоначальная стоимость объекта; АМОРТ – сумма амортизации по объекту до момента пересмотра срока полезного использования; ПЕРВН_СРОК – первоначальный срок полезного исполь-

зования, присвоенный объекту в момент его принятия к учету (в годах) с учетом изменений в сроке полезного использования; СРОК_ФАКТ – фактический срок полезного использования объекта до момента пересмотра срока полезного использования (в годах); ОСТАТ. СРОК – вновь установленный срок полезного использования, оставшийся до окончания эксплуатации.

Например, в ходе годовой инвентаризации в декабре 2013 г. по НМА пересмотрен срок полезного использования в сторону увеличения на 2 года. Изначально срок полезного использования был установлен – 5 лет. Фактически объект используется 4 года. Первоначальная стоимость 100 тыс. руб. Остаточная стоимость на 31.12.2013 г. 30 тыс. руб.

1 способ: амортизация за 2014 год:

$$30 \text{ тыс. руб.} \cdot ((1/(5 + 2 - 4)) \cdot 100\%) = 10 \text{ тыс. руб.}$$

2 способ: амортизация за 2014 год:

$$100 \text{ тыс. руб.} \cdot ((30 \text{ тыс. руб.} / (5 + 2 - 4) / 100 \text{ тыс. руб.}) \cdot 100\%) = 10 \text{ тыс. руб.}$$

Суммы амортизации, начисленные исходя из нового срока эксплуатации, отражаются в составе расходов 2014 года, никакие корректировки в межотчетный период не проводятся.

Начисление амортизационных отчислений по объекту права пользования недрами с линейным методом амортизации необходимо начинать с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету и производить до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации в отношении лицензии на право пользования недрами на нефть и газ в составе НМА целесообразно проводить способом списания стоимости пропорционально объему добычи нефти и газа (потонный способ амортизации).

$$C_{\text{аморППН}} = V_{\text{факт.дн}} \cdot \frac{OC_{\text{ППН}}}{V_{\text{док.зн}}}, \quad (3)$$

где $C_{\text{аморППН}}$ – сумма амортизационных отчислений по правам пользования недрами на нефть и газ на лицензионном участке за месяц, руб.; $V_{\text{факт.дн}}$ – фактический объем добычи нефти и газа на лицензионном участке за месяц, тонн; $OC_{\text{ППН}}$ – остаточная стоимость прав пользования недрами на нефть и газ на лицензионном участке (на 1-е число

расчетного месяца), руб.; $V_{\text{док.зн}}$ – объем доказанных запасов нефти и газа (разрабатываемых и не разрабатываемых) на начало отчетного года на лицензионном участке, тонн.

При этом в качестве показателя объема доказанных запасов нефти и газа принимается объем доказанных запасов нефти и газа, который ожидается добыть до окончания разработки месторождения, находящегося на лицензионном участке (в т.ч. в случае если срок действия лицензии меньше срока разработки месторождения).

Показатель объема доказанных запасов нефти и газа по лицензионным участкам устанавливается ежегодно в начале года по данным независимого аудитора, подтверждающего соответствие запасов классификации SEC, и применяется перспективно в течение года.

На практике встречаются ситуации, когда:

- на одном лицензионном участке находится несколько месторождений;
- одно месторождение расположено на нескольких лицензионных участках.

В связи с тем, что запасы в отчете оценщика представлены в разрезе месторождений, необходимо проводить перерасчет суммы амортизации по следующим формулам.

Ситуация 1. Одна лицензия – несколько месторождений:

$$CA_{\text{ППН}} = V_{\text{факт.доб.общ}} \cdot (\text{Ост}_{\text{ППН}} / V_{\text{док.зап.общ}}), \quad (4)$$

где $CA_{\text{ППН}}$ – сумма амортизационных отчислений по правам пользования недрами на нефть и газ на лицензионном участке за месяц, руб.; $V_{\text{факт.доб.общ}}$ – фактический объем добычи нефти и газа на всех месторождениях лицензионного участка за месяц, т; $\text{Ост}_{\text{ППН}}$ – остаточная стоимость прав пользования недрами на нефть и газ на лицензионном участке (на 1-е число расчетного месяца), руб.; $V_{\text{док.зап.общ}}$ – объем доказанных запасов нефти и газа (разрабатываемых и не разрабатываемых) по данным Де Гольер по классификации SEC на начало отчетного года на всех месторождениях лицензионного участка, т.

Ситуация 2. Одно месторождение – несколько лицензионных участков

$$CA_{\text{ППН1}} = V_{\text{факт.доб.1}} \cdot (\text{Ост}_{\text{ППНобщ}} / V_{\text{док.зап.общ}}); \quad (5)$$

$$CA_{\text{ППНл}} = V_{\text{факт.доб.л}} \cdot (\text{Ост}_{\text{ППНобщ}} / V_{\text{док.зап.общ}}), \quad (6)$$

где $CA_{\text{ППН1}}$ – сумма амортизационных отчислений по правам пользования недрами на нефть и газ на 1-м лицензионном участке месторождения за месяц, руб.; $CA_{\text{ППНл}}$ –

сумма амортизационных отчислений по правам пользования недрами на нефть и газ на n -м лицензионном участке месторождения за месяц, руб.; $V_{\text{факт.доб.1}}$ – фактический объем добычи нефти и газа на 1-м лицензионном участке месторождения за месяц, т; $-V_{\text{факт.доб.л}}$ – фактический объем добычи нефти и газа на n -м лицензионном участке месторождения за месяц, т; $\text{Ост}_{\text{ППНобщ}}$ – общая остаточная стоимость прав пользования недрами на нефть и газ по месторождению (на 1-е число расчетного месяца), руб.; $V_{\text{док.зап.общ}}$ – объем доказанных запасов нефти и газа (разрабатываемых и не разрабатываемых) по данным Де Гольер по классификации SEC на начало отчетного года на месторождении (лицензионных участках), т.

Начисление амортизационных отчислений по объекту прав пользования недрами на нефть и газ нужно начинать с месяца начала фактической добычи нефти и газа на лицензионном участке на основании данных исполнительных балансов нефти и газа, в случае если по лицензионному участку обнаружены доказанные запасы, и производить до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта.

При расчете фактического объема добычи нефти и газа нужно учитывать объем фактически добытых нефти и газа. При этом в случае отсутствия по месторождению запасов товарного газа (природный плюс попутный) по классификации SEC, газ, добытый на таком месторождении, исключается из расчета показателей фактической добычи для целей начисления амортизации по тонным методом.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.10.2013) // [Электронный ресурс] Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147434;dst=0;ts=5B611667E8E97F3C2D596EC5EACBA253;rnd=0.5846514316044261> Дата обращения 05.12.2014.
2. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 № 10975) [Электронный ресурс] // Режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054> Дата обращения 30.10.2014.
3. Гребнева М.Е., Овчинникова Е.А. «Интеллектуальная собственность как часть нематериальных активов» // Наука и бизнес: синергетическая модель в контуре активизации хозяйственной деятельности в области экономики и управления: материалы Международной научно-практической конференции (9–10 октября 2013 года). – Брянск: ООО «Ладомир», 2013 г. – 429 с.
4. Фадеева А. А. «Понятие и состав НМА как объекта бухгалтерского учета» [Электронный ресурс] //

Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2009. – № 3. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-sostav-nematerialnyh-aktivov-kak-obekta-buhgalterskogo-ucheta> Дата обращения 11.11.2014.

5. Шишкова Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: Полный курс МВА / Т.В. Шишкова, Е.А. Козельцева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Рид Групп, 2011. – 320 с. – С. 96.

References

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja) ot 05.08.2000 no. 117-FZ (red. ot 23.07.2013) (s izm. i dop., vstupajushimi v silu s 01.10.2013) // [Elektronnyj resurs] Rezhim dostupa: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147434;dst=0;ts=5B611667E8E97F3C2D596EC5EACBA253;rnd=0.5846514316044261> Data obrashhenija 05.12.2014.

2. Prikaz Minfina RF ot 27.12.2007 no. 153n (red. ot 24.12.2010) «Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu «Uchet nematerial'nyh aktivov» (PBU 14/2007)» (Zaregistrovano v Minjuste RF 23.01.2008 no. 10975) [Elektronnyj resurs] // Rezhim dostupa <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054> Data obrashhenija 30.10.2014.

3. Grebneva M.E., Ovchinnikova E.A. «Intellektual'naja sobstvennost' kak chast' nematerial'nyh aktivov» // Nauka i

biznes: sinergeticheskaja model' v konture aktivizacii hozdogovornoj dejatel'nosti v oblasti jekonomiki i upravlenija: materialy Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii (9–10 oktjabrja 2013 goda). – Brjansk: ООО «Ladomir», 2013 g. 429 p.

4. Fadeeva A.A. «Ponjatie i sostav NMA kak objekta buhgalterskogo ucheta» [Elektronnyj resurs] // Izvestija Irkutskoj gosudarstvennoj jekonomicheskoy akademii. 2009. no. 3. Rezhim dostupa: <http://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-sostav-nematerialnyh-aktivov-kak-obekta-buhgalterskogo-ucheta> Data obrashhenija 11.11.2014.

5. Shishkova T.V. Mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti: Polnyj kurs MVA / T.V. Shishkova, E.A. Kozel'ceva. 2-e izd., pererab. i dop. M.: Rid Grupp, 2011. 320 p. pp. 96.

Рецензенты:

Меньшикова М.А., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой маркетинга и управления персоналом, Курский государственный университет, г. Орел;

Головин А.А., д.э.н., профессор кафедры экономики и управления, Юго-Западный государственный университет, г. Курск.

Работа поступила в редакцию 28.01.2015