

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-137/2022- ОК НЕФТЕГАЗ/ОК ГДП «АРЕНДА ДЛЯ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Приказом Минфина РФ от 16.10.2018 N 208н утвержден ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – ФСБУ 25). ФСБУ 25 является обязательным к применению начиная с отчетности за 2022 год. Указанный стандарт содержит ряд исключений из сферы его применения. В частности, ФСБУ 25 не применяется при предоставлении участков недр для геологического изучения, разведки и (или) добычи полезных ископаемых. IFRS 16 «Аренда» также, как и ранее применяемый МСФО (IAS) 17 «Аренда», содержит схожее с ФСБУ 25 исключение из сферы применения – для договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.

В этой связи возникает вопрос, каким образом должны учитываться объекты бухгалтерского учета, образующиеся из договоров, выпадающих из сферы применения ФСБУ 25 (а также IFRS 16) в связи с указанными исключениями.

РЕШЕНИЕ

- 1.** Настоящая Рекомендация применяется в отношении договоров (компонентов договоров), к которым не применяется ФСБУ 25 «Бухгалтерский учет аренды» на основании подпункта «а» пункта 3 этого стандарта, предусматривающих получение организацией за плату во временное пользование земельных участков и связанного с этими участками имущества, когда заключение договора обусловлено геологическим изучением, разведкой и (или) добычей полезных ископаемых на соответствующем участке недр. По тексту настоящей Рекомендации указанные договоры (компоненты договоров) именуются в целях краткости «арендой для недропользования». Предметом настоящей Рекомендации является порядок учета указанных договоров, но не является установление критериев, по которым организация определяет, какие конкретно договоры (компоненты договоров) подпадают под подпункт «а» пункта 3 ФСБУ 25. При этом настоящая Рекомендация исходит из такого понимания подпункта «а» пункта 3 ФСБУ 25, что круг подпадающих под этот подпункт договоров (компонентов договоров) идентичен кругу договоров (компонентов договоров), подпадающих под подпункт (а) пункта 3 МСФО (IFRS) 16 «Аренда».
- 2.** По договору аренды для недропользования организация признает обязательство в момент фактического получения доступа к земельному участку и связанному с этим участком имуществу при одновременном соблюдении следующих условий:
 - а)** вследствие фактического получения доступа к земельному участку и связанному с этим участком имуществу у организации возникает обязанность уплатить предусмотренные договором платежи в установленные договором сроки;
 - б)** помимо обязанности предоставить предусмотренный договором земельный участок и связанное с этим участком имущество в надлежащем составе и состоянии другая сторона

договора не имеет перед организацией иных обязанностей по предоставлению каких-либо услуг, выполнению работ или содержанию предоставленного имущества;

- в)** организация не имеет возможности избежать уплаты предусмотренных договором платежей в течение периода, не подлежащего досрочному прекращению, в том числе не может прекратить в одностороннем порядке свое участие в договоре, не понеся при этом затрат, сравнимых с оставшимися платежами в течение указанного периода.

В случае наличия неопределенностей в оценке соблюдения указанных в настоящем пункте условий организация руководствуется подходами, изложенными в пунктах 4.28 – 4.47 Концептуальных основ представления финансовых отчетов.

- 3.** Организация вправе не признавать обязательство, предусмотренное пунктом 2 настоящей Рекомендации, если на дату предоставления предмета аренды не подлежащий досрочному прекращению период, в течение которого арендатор имеет право пользоваться предметом аренды, составляет не более 12 месяцев.
- 4.** Обязательство, признаваемое в соответствии с пунктом 2 настоящей Рекомендации, оценивается как сумма предусмотренных договором платежей, подлежащих уплате в течение периода, не подлежащего досрочному прекращению. Если период уплаты указанных платежей превышает один год или установленный организацией меньший срок, платежи принимаются в расчет оценки обязательства в дисконтированной величине.
- 5.** Обязательство, признанное в соответствии с пунктом 2 настоящей Рекомендации, учитывается после признания в обычном порядке учета кредиторской задолженности – путем начисления процентов на остаток задолженности (если обязательство оценивалось при признании по дисконтированной сумме) и списания соответствующих сумм при их фактической уплате.
- 6.** В случае если договор аренды для недропользования заключен в целях разведки (поиска, оценки) полезных ископаемых до подтверждения коммерческой целесообразности добычи (КЦД), организация включает сумму обязательства, признанную в соответствии с пунктами 2, 4 настоящей Рекомендации, в стоимость соответствующего нематериального или материального поискового актива, либо признает расходом периода, сообразно учетной политике в отношении поисковых затрат, принятой организацией в соответствии с ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов».
- 7.** В случае если договор аренды для недропользования заключен в целях добычи полезных ископаемых после подтверждения коммерческой целесообразности добычи (КЦД), организация включает сумму обязательства, признанную в соответствии с пунктами 2, 4 настоящей Рекомендации, в стоимость актива. Организация обозначает указанный актив в бухгалтерской отчетности таким образом, чтобы пользователю отчетности был понятен характер данного актива вместе с возможностью отличать этот актив от прав пользования активом, признаваемых в обычном порядке при непосредственном применении ФСБУ 25. Организация должна применять единую учетную политику в отношении указанного актива и в отношении схожих по характеру использования активов (незавершенных капитальных вложений, основных средств и других).

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

ФСБУ 25/2018 в соответствии с подпунктом «а» пункта 3 не применяется при предоставлении участков недр для геологического изучения, разведки и (или) добычи полезных ископаемых. Исходя из приведенных выше определений, действующим законодательством определены понятия «участок недр» и «земельный участок», согласно которым земельные участки и участки недр представляют собой отдельные объекты прав. Вместе с тем, заключение недропользователем договора аренды земельного участка прямо обуславливается получением им права пользования соответствующим участком недр. В этой

связи фраза «при предоставлении» подразумевает договоры, предусматривающие получение организацией за плату во временное пользование земельных участков и связанного с этими участками имущества, когда заключение договора обусловлено геологическим изучением, разведкой и (или) добычей полезных ископаемых на соответствующем участке недр. Кроме того, целью включения в ФСБУ 25/2018 подпункта «а» пункта 3 было предусмотреть исключение из сферы применения стандарта, аналогичное исключению из сферы применения МСФО (IFRS) 16 «Аренда», предусмотренному подпунктом (а) пункта 3 этого стандарта. Цель определить сферу применения ФСБУ 25/2018 по рассматриваемому вопросу как-либо иначе, чем определена сфера применения МСФО (IFRS) 16, не ставилась.

В соответствии с пунктом 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы: а) международные стандарты финансовой отчетности; б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам; в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

В свою очередь в соответствии с пунктом 7 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в том случае, когда какой-либо МСФО применяется к операции, прочему событию или условию, учетная политика или ее положения, применяемые к этому объекту учета, должны быть определены путем применения данного МСФО. Поскольку МСФО (IFRS) 16 «Аренда» не применяется к рассматриваемым договорам, организация должна для целей учета обязательства по арендным платежам по рассматриваемым договорам руководствоваться определением и признаками финансового обязательства, установленными в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление», а также порядком признания и последующего учета финансового обязательства, установленных МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Кроме того, в соответствии с пунктом 10 МСФО (IAS) 8 в случае отсутствия какого-либо МСФО, специально применимого к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение. При вынесении этого суждения (согласно пункту 11) руководство должно обращаться к следующим источникам и рассматривать их применимость в порядке очередности по убыванию:

- (а) требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы; и
- (б) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, содержащиеся в "Концептуальных основах финансовой отчетности".

Международным стандартом, затрагивающим аналогичные и связанные вопросы, является всё тот же МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Что касается "Концептуальных основ представления финансовых отчетов", то подробные положения об условиях признания обязательств изложены в пунктах 4.28 – 4.47.

Исходя из ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» затраты на аренду земельных участков и участков недр подлежат признанию в порядке, аналогичном признанию других поисковых затрат, формирующих стоимость поискового актива до момента подтверждения КЦД, а после такого подтверждения – подлежат переклассификации в соответствии с пунктом 23 ПБУ 24.