УДК 657 (075.80)

Т.А.ТАРАБАРИНОВА, *канд. экон. наук*, *доцент*, *tat@spmi.ru*
Национальный минерально-сырьевой университет «Горный», Санкт-Петербург

T.A.TARABARINOVA, *PhD in ec.*, *associate professor*, *tat@spmi.ru*
National Mineral Resources University (*Mining University*), *Saint Petersburg*

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЯ

Рассмотрены проблемы оценки и учета объектов недропользования применительно к различным стадиям геолого-разведочных работ: при региональных геологических исследованиях, поиске, разведке, оценке и добыче полезных ископаемых в международных и российских стандартах финансовой отчетности и других нормативных документах.

***Ключевые слова*:** недра, оценка, запасы, международные стандарты, активы.

PROBLEMS OF EVALUATION ACCORDING TO OBJECTS OF SUBSOIL USAGE

The article covers to problems of evaluation of objects of subsoil usage according to different stages of geological exploration in International Financial Reporting Standard 6 «Exploration for and Evaluation of Mineral Resources» and Russian Accounting Standard 24/2011.

***Key words*:** subsoil, evaluation, reserves of mineral resources, international standard, assets.

Особенности оценки и учета объектов недропользования в значительной степени вытекают из особенностей правоотношений при региональных геологических исследованиях, поиске, разведке, оценке и добыче полезных ископаемых.

Понятие недра раскрывается в законе РФ «О недрах» (далее закон о недрах). В соответствии с ним недра являются частью земной коры, расположенной ниже почвенного слоя, а при его отсутствии – ниже земной поверхности и дна водоемов и водотоков, простирающихся до глубин, доступных для геологического изучения и освоения.

Важной нормой является ст.1.2 закона о недрах, которая регулирует вопросы собственности. Недра в границах территории Российской Федерации, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, являются государственной собственностью. Вопросы владения, пользования и распоряжения недрами находятся в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации. Добытые из недр полезные ископаемые и иные ресурсы по условиям лицензии могут находиться в федеральной государственной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, муниципальной, частной или в иных формах собственности. Таким образом, в данном случае можно говорить о полной государственной монополии на недра и только добытые из недр полезные ископаемые могут находиться в частной собственности.

Основными видами недропользования признаны следующие:

• геолого-разведочные работы (ГРР), направленные на общее геологическое изучение недр, геологические работы по прогнозированию землетрясений и исследованию вулканической деятельности, созданию и ведению мониторинга состояния недр, контроль за режимом подземных вод, а также иные работы, проводимые без существенного нарушения целостности недр;

• ГРР по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, а также геологи-

ческому изучению и оценке пригодности участков недр для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;

• разведка и добыча полезных ископаемых, в том числе использование отходов горно-добывающего предприятия и связанных с ним перерабатывающих производств;

• строительство и эксплуатация подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

В нормах законодательства, а именно в Международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» и соответственно в новом российском Положении по бухгалтерскому учете (ПБУ 24/2011) «Учет затрат на освоение природных ресурсов» отражено только формирование затрат на поисковые работы после получения лицензии, разведку и оценку минеральных ресурсов. Данные стандарты нельзя применить к затратам, возникшим до этапа ГРР, т.е. до приобретения лицензии на разведывательную деятельность, и затратам, возникшим после определения возможности технического осуществления и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых. Они применимы только к активам, возникшим в процессах ГРР и оценки минерально-сырьевых запасов.

Разведка и оценка минерально-сырьевых запасов представляет собой поиск полезных ископаемых, в том числе нефти, природного газа и других невозобновляемых ресурсов после получения организацией законных прав на исследование в определенной области, а также на определение возможности технического осуществления и коммерческой целесообразности разработки месторождения. Таким образом, данные стандарты должны применять все предприятия, занимающиеся разведкой и оценкой минеральных ресурсов.

Согласно IFRS 6 первоначально активы «Разведка и оценка минеральных ресурсов» должны быть оценены по фактическим затратам. К элементам активов «Разведка и оценка минеральных ресурсов» отнесены следующие:

• приобретение прав на разведку (например, лицензии на проведение разведочных работ); расходы на топографические, геологические, геохимические и геофизические работы, разведочное бурение, проходческие работы, опробование, на деятельность, связанную с оценкой технической возможности и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых. Расходы на эту деятельность могут быть включены в первоначальную оценку активов;

• расходы на развитие и улучшения состояния минеральных ресурсов (повышение технической возможности и коммерческой обоснованности добычи полезных ископаемых, которые были уже однажды установлены); управленческие и другие накладные расходы, не подлежащие учету в первоначальной оценке.

В зависимости от выбранной учетной политики предприятия затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов (в дальнейшем затраты на разведку и оценку) могут либо относиться на расходы по мере их возникновения, либо капитализироваться. Если выбран вариант капитализации, то капитализированные затраты на разведку и оценку должны быть учтены обособленно и в зависимости от их характера отнесены к материальным (основным средствам) либо к нематериальным активам.

Согласно ПБУ 24/2011, активы «Разведка и оценка минеральных ресурсов» определены как поисковые активы, которые признаются в виде поисковых затрат, относящихся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке и разведке полезных ископаемых. При этом поисковые активы могут быть материальными или нематериальными. Учет последних в активе баланса в разделе «Внеоборотные активы» требует дальнейшей методологической и методической разработки.

Затраты, понесенные до приобретения лицензии на разведывательную деятельность и в связи с этим не охваченные нормами IFRS 6 и ПБУ 24/2011, необходимо учитывать как понесенные расходы, так как на

данном этапе геологического изучения и поисковых работ экономические выгоды являются в большой степени неопределенными.

Сложнее обстоит дело с затратами на этапе детальной разведки и добычи полезных ископаемых. В развиваемой на Западе методологии оценки природных ресурсов запасы минерального сырья рассматриваются в качестве активов, которые необходимо учитывать и при определении рыночной стоимости конкретных месторождений, и при определении национального богатства страны в составе природного капитала. Из-за трудности прямого соотнесения активов в виде зданий, машин и оборудования с активами в виде запасов полезных ископаемых данный термин пока еще не нашел отражения в международных стандартах учета и оценки.

Ш.Райт и Р.Галлан* считают, что истинная стоимость нефтегазовой компании – это стоимость принадлежащих ей запасов, что справедливо в отношении каждого добывающего предприятия.

В соответствии с законом о недрах запасы полезных ископаемых – это количество полезного ископаемого в недрах в современных или перспективных кондициях, обоснованное результатами проведенных геолого-разведочных работ. Рассмотрим возможность оценки и учета запасов полезных ископаемых в российской практике.

Положение по бухгалтерскому учету 6/01 (ПБУ 6/01) «Учет основных средств» устанавливает, что в составе основных средств учитываются также земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Исходя из того, что недра могут находиться только в государственной собственности, применение ПБУ 6/01 затруднительно.

План счетов бюджетного учета предусматривает балансовый счет «Нефинансовые активы», который включает в себя счет 010301000 «Непроизведенные активы – недвижимое имущество учреждения». Данный счет предназначен для учета активов, используемых в процессе деятельности учреждения, но не являющихся продуктами производства, права собственности на которые должны быть установлены и законодательно закреплены.

Исходя из плана счетов бюджетного учета следует, что к непроизведенным активам относятся, в частности, ресурсы недр. Таким образом, в данном случае объектами бухгалтерского учета являются не недра как таковые, а их полезное содержание. Данные объекты отражаются на счете 010312000 «Ресурсы недр – недвижимое имущество участников». На указанном счете учитываются подтвержденные запасы недр (нефть, природный газ, уголь, запасы рудных и нерудных ископаемых, залегающих под землей или на ее поверхности, включая морское дно).

Непроизведенные активы должны отражаться по их первоначальной стоимости в момент вовлечения их в экономический (хозяйственный) оборот с переоценкой в дальнейшем объектов по состоянию на начало отчетного года путем перерасчета их первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости.

Применение данных положений к таким специфическим объектам, какими являются ресурсы недр, также затруднено. Российская Федерация и ее субъекты не приобретают недра и соответственно их ресурсы. Они им принадлежат изначально. Речь может идти только о выявлении ресурсов недр и подтверждении их запасов. Некорректно говорить и о продаже объектов недропользования. В данном случае следует говорить только о предоставлении права на добычу ресурсов недр за плату.

Специфичность активов, связанных с недропользованием, определяет необходимость проведения проверки этих активов на обесценение и признания убытков от обесценения согласно с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». В международных стандартах финансовой отчетности указанный стандарт позволяет устанавливать активы, которые могут быть подвержены обесценению, и требует от организации проанализи-

---

* *Райт Ш.* Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш.Райт, Р.Галлан. М., 2007.

Charlotte J. Wright, Rebecca A. Gallun. International Petroleum Accounting. Moscow, 2007.

ровать определенные внешние факторы. В случае, если организация признала поисково-разведочные и оценочные работы в качестве актива, то факторы, указанные в МСФО (IAS) 36, дополняются следующими:

1) срок, в течение которого организация имеет право проводить поисково-разведочные работы на определенной территории, уже истек или истечет в ближайшем будущем, и продление его не предполагается;

2) дальнейшие поисково-разведочные работы и оценка полезных ископаемых на определенной территории (площади) не внесены в смету и не планируются в ближайшем будущем;

3) существенные изменения оказывают неблагоприятное воздействие на главные допущения (включая изменение цен и обменных валютных курсов), лежащие в основе утвержденных смет и планов на проведение дальнейших поисково-разведочных работ и оценки полезных ископаемых на конкретной территории;

4) принято решение не разрабатывать месторождение полезного ископаемого на определенной территории (площади);

5) организация планирует продать актив по неблагоприятной для него цене;

6) организация не ожидает, что признанные в качестве актива поисково-разведочные и оценочные работы окупятся посредством успешной разработки месторождения или его продажи.

Предприятие должно выработать политику для отнесения разрабатываемых и оцениваемых активов на единицы, генерирующие денежные средства, или группы единиц, генерирующих денежные средства, для оценки обесценения указанных активов. «Генерирующая единица для активов "Разведка и оценка минеральных ресурсов"» – это наименьшая определяемая группа активов, которая совместно с активами «Разведка и оценка минеральных ресурсов» в результате своего продолжающегося использования обеспечивает поступление денежных средств. Так определяются географический (территория) или отраслевой (бизнес) сегменты, которые можно отнести к общему понятию операционного сегмента. Каждая единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС), или группа единиц, генерирующих денежные средства, на которые относятся разрабатываемые или оцениваемые активы, не должны превышать операционного сегмента, определенного в соответствии с МСФО (IFRS) 14 «Операционные сегменты».

Требование, чтобы каждая ЕГДС (или группа единиц) была не крупнее, чем соответствующий сегмент, не должно рассматриваться как требование их учета в абсолютном выражении. Данное требование предлагается интерпретировать следующим образом: проверка на предмет обесценения не может проводиться на уровне, на котором в результате такой проверки произойдет группировка активов «Разведка и оценка минеральных ресурсов» или ЕГДС, входящих в различные сегменты: отраслевые (бизнес) или географические (территория).

Идентификация ЕГДС или групп единиц требует применения профессионального суждения и является одной из наиболее сложных областей проведения проверки активов «Разведка и оценка минеральных ресурсов» на обесценение.

Например, предприятие, переходящее на МСФО, ведет поисково-оценочные работы на двух участках в одной и той же стране: в береговой части и в открытом море. Согласно МСФО эти два участка представляются в отчетности в разных географических сегментах и оцениваются раздельно, так как они не относятся к одной и той и же ЕГДП или группе единиц.

Обычно в нефтегазовой отрасли единицей, генерирующей денежные средства, является месторождение. Однако в некоторых обстоятельствах такой единицей может быть и скважина, и вся лицензионная территория.

Определив контур проверки на обесценение, в том случае, если балансовая стоимость ЕГДП или группы таких единиц превышает их возмещаемую стоимость, производится проверка на обесценение.

Согласно МСФО 36 возмещаемая сумма какого-либо актива представляет собой наибольшую из двух величин: ценности использования актива и справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его

продажу. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – это сумма, которую можно получить в результате продажи актива в независимой сделке минус затраты на продажу.

Ценность использования актива представляет собой приведенную (дисконтированную) сумму прогнозных будущих потоков денежных средств, которые должны возникнуть в результате продолжающегося использования актива или его выбытия по окончании срока его полезного использования.

Скорее всего, многие предприятия сначала будут определять ценность использования актива, так как в этом случае им легче будет получить исходную информацию, используемую для проведения такой оценки.

Прогнозные оценки будущих потоков денежных средств должны базироваться на прогнозах, утвержденных руководством предприятия и составленных в основном на пятилетний период.

Таким образом, в международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» рассмотрены вопросы обесценения затрат на освоение и оценку ресурсов недр, что позволит усовершенствовать практику учета активов «Разведка и оценка минеральных ресурсов». Практику проверки на обесценение необходимо распространить и на другие активы при формировании и использовании объектов недропользования.

Следует отметить также, что необходимо законодательно устранить все имеющиеся несоответствия в правоотношениях, оценке и учете объектов недропользования на различных стадиях геолого-разведочных работ.