

Т-А, ТАРАБАРИНОВА, канд. экон. наук, доцент, tat@spmi.ru

Санкт-Петербургский государственный горный институт (технический университет)

T.A.TARABARINOVA, *PhD in econ. sc, associate professor*, tat@spmi.ru

Saint Petersburg State Mining Institute (Technical University)

ОБЕСЦЕНЕНИЕ РАСХОДОВ НА ОСВОЕНИЕ И ОЦЕНКУ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ*

Совет по международным стандартам финансовой отчетности опубликовал Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов», который рекомендуется применять предприятиям, занимающимся разведкой и оценкой минеральных ресурсов. В связи с этим рассмотрены вопросы разведки и оценки минеральных ресурсов, а также обесценение расходов на их разведку и оценку применительно к международным стандартам финансовой отчетности.

Ключевые слова: международные стандарты, оценка, минеральные ресурсы, обесценение.

IMPAIRMENT OF COSTS FOR EXPLORATION AND FOR EVALUATION OF MINERAL RESOURCES IN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

The International Accounting Standards Board issued International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 «Exploration for and Evaluation of Mineral Resources». The standard applied to companies engaged in exploration for and evaluation of oil and gas and mineral resources. The article covers to problems of impairment of these assets.

Key words: international standard, evaluation, mineral resources, impairment.

Одним из наиболее проблемных вопросов учета имущества в горно-добывающих отраслях в отечественной практике является учет расходов на освоение и эксплуатацию минеральных ресурсов.

Исторически сложилось, что предприятия добывающих отраслей, в первую очередь нефтяной и газовой промышленности, для формирования международной отчетности применяли американские стандарты US GAAP. В декабре 1977 г. Совет по стандартам финансового учета США (FASB) принял стандарт FAS 19 «Финансовый учет и отчетность нефте- и газодобывающих компаний» [3]. С тех пор нефте- и газодобывающие компании стали формировать отчетность по правилам US GAAP. В бри-

тайских стандартах финансовой отчетности SORP 2001г. также разработан стандарт «Учет видов деятельности по разведке, освоению, добыче и выбытию нефтегазовых активов», который применяется для составления финансовой отчетности нефте- и газодобывающими компаниями [3].

В настоящее время Совет по Международным стандартам финансовой отчетности разработал Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» [2]. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» применяется относительно недавно, начиная с финансовой отчетности за 2006 г. Национальными органами стандартизации Австралии, Канады,

Норвегии и ЮАР одобрено внедрение данного стандарта для подготовки финансовой отчетности предприятиями добывающей промышленности.

В стандарте разработаны подходы к признанию и оценке активов, связанных с поиском и оценкой минеральных ресурсов. МСФО (IFRS) 6 нельзя применить к затратам, возникшим до этапа геолого-разведочных работ, т.е. до приобретения лицензии на разведочную деятельность, и затратам, возникшим после определения возможности технического осуществления и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Первоначально активы «Разведка и оценка минеральных ресурсов» должны быть оценены по фактическим затратам и по следующим элементам:

- приобретение прав на разведку;
- топографические, геологические, геохимические и геофизические работы;
- разведочные работы;
- проходческие работы;
- опробование;
- деятельность, связанная с оценкой технической возможности и коммерческой обоснованности добычи полезных ископаемых.

К расходам, которые не должны быть включены в первоначальную оценку активов «Разведка и оценка минеральных ресурсов», относятся следующие:

- расходы на развитие и улучшение состояния минеральных ресурсов (повышение технической возможности и коммерческой обоснованности добычи полезных ископаемых, которые были уже однажды установлены);
- управленческие и другие накладные расходы.

Особо отмечается, что организация, признавшая активы «Разведка и оценка минеральных ресурсов», должна ежегодно проводить проверку этих активов на обесценение и признавать убытки от обесценения согласно с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [1].

На практике некоторые компании решают проблему обесценения, т.е. недопущения завышения стоимости активов, ис-

пользуя метод «успешных усилий», применяемый в US GAAP и предполагающий, что затраты капитализируются только в том случае, если они привели к обнаружению доказанных запасов, в то время как остальные затраты являются некапитализируемыми расходами и признаются в момент возникновения.

В составе международных стандартов финансовой отчетности стандарт 36 предлагает руководство по идентификации активов, которые могут быть подвержены обесценению, и требует от организации проанализировать определенные внешние факторы. В случае, если организация признала поисково-разведочные и оценочные работы в качестве актива, в дополнение к факторам, указанным МСФО 36, следует учитывать следующие условия:

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 неблагоприятно воздействуют 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, генерирую-

щие денежные средства, или группы единиц, генерирующих денежные средства для оценки обесценения указанных активов.

Понятие «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. По существу таким образом определяется географический (территория) или отраслевой (бизнес) сегменты, которые можно отнести к общему понятию - операционный сегмент. Каждая единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС), или группа единиц, генерирующих денежные средства, на которые относятся разрабатываемые или оцениваемые активы, не должны превышать операционный сегмент, определенный в соответствии с МСФО (IFRS) 14 «Операционные сегменты» [1].

Требование о том, чтобы каждая ЕГДС (или группа единиц) была не крупнее, чем соответствующий сегмент, не должно рассматриваться как требование рассмотрения величин в абсолютном выражении, а именно: как величины выручки сегмента или величины активов сегмента. Следует отметить, что 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) сегменты).

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 оценива-

ются отдельно, так как они не относятся к одной и той 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. После определения контура (географического сегмента) проводится проверка на обесценение, если балансовая стоимость ЕГДП или группы таких единиц превышает их возмещаемую стоимость.

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

Скорее всего, многие предприятия сначала будут определять ценность использования актива, так как 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. Для большинства добывающих предприятий готовятся прогнозы, охватывающие периоды, существенно превосходящие пять лет. Соответственно, если данные потоки денежных средств рассматриваются как надежные, то их прогнозные оценки могут базироваться на таких более длительных прогнозных периодах.

В целом при проведении проверки на обесценение, согласно МСФО 36, расчетные оценки денежных потоков должны отражать текущее состояние актива. В отношении ак-

тивов, находящихся в использовании, при оценке потоков денежных средств не должны приниматься в расчет будущие затраты капитального характера, которые направлены на увеличение производительности актива. Например, суммы затрат, касающиеся применения будущей технологии, которая может улучшить качество добываемых минеральных ресурсов, должны исключаться как из прогнозных притоков денежных средств, так и из состава затрат капитального характера.

Таким образом, в международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» систематизированы затраты на освоение и оценку ресурсов недр, а также рассмотрены вопросы их обесценения, что позволит усо-

вершенствовать практику учета активов «Разведка и оценка минеральных ресурсов».

ЛИТЕРАТУРА

1. Международные стандарты финансовой отчетности- М., 1999.
2. ED 6 «Exploration for and Evaluation of Mineral Resources» / International Accounting Standards Board- London. 2004.
3. Survey of U.S. Petroleum Accounting Practices / Pricewaterhouse Coopers, USA. 2001.

REFERENCES

1. International Financial Reporting Standard. Moscow, 1999.
2. ED 6 «Exploration for and Evaluation of Mineral Resources» / International Accounting Standards Board. London. 2004.
3. Survey of U.S. Petroleum Accounting Practices / Pricewaterhouse Coopers, USA. 2001.