УДК 657 (075.80)

Т.А.ТАРАБАРИНОВА
Санкт-Петербургский государственный горный институт (*технический университет*)

РАЗВЕДКА И ОЦЕНКА 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 должны применять все предприятия, занимающиеся разведкой и оценкой запасов нефтегазовых и минеральных ресурсов. В статье рассмотрены вопросы разведки и оценки минеральных ресурсов применительно к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

The International Accounting Standards Board issued International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 «Exploration for and Evaluation of Mineral Resources». The standard applied to all entities engaged in exploration for and evaluation of oil and gas and mineral resources. In the given paper exploration for and evaluation of mineral resources according to International Financial Reporting Standard (IFRS) are determined in a detailed way.

При получении прав на пользование недрами, ведении геолого-разведочных работ, подготовке к эксплуатации месторождения полезных ископаемых организация расходует значительные средства на освоение природных ресурсов. В связи с этим вопрос совершенствования методологии учета в добывающих отраслях является актуальным.

В настоящее время Совет по международным стандартам финансовой отчетности разработал МСФО 6 (IFRS 6) «Разведка и оценка минеральных ресурсов».* Целью создания данного стандарта является сближение практики разных стран по учету деятельности по разведке и оценке минеральных ресурсов.

С введением МСФО 6 из сферы действия исключаются уже существующие международные стандарты финансовой отчетности (например, МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 38 «Нематериальные активы»).** Следует отметить, что требования, установленные в МСФО 6 и частичное освобождение от соблюдения требований других стандартов, имеют ограниченное применение и относятся только к разведке месторождений и оценке минеральных ресурсов, но не могут применяться по аналогии к деятельности, осуществляемой до или после разведки и оценки. Такой деятельностью, по мнению разработчиков стандарта, является предразведывательная деятельность и деятельность по добыче минеральных ресурсов. Таким образом, новый стандарт должны применять все предприятия, занимающиеся разведкой и оценкой минеральных ресурсов: и те из них, которые занимаются исключительно разведкой и оценкой минеральных ресурсов, и те, которые занимаются разведкой и добычей полезных ископаемых.

В зависимости от выбранной учетной политики предприятия затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов (в дальнейшем – затраты на разведку и оценку) могут относиться либо на расходы по мере их возникновения, либо капитализироваться.

* ED 6. Exploration for and Evaluation of Mineral Resources. London: International Accounting Standards Board, 2004.

** Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери-АССА, 1999.

Граница выбора метода учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов довольно условна, и ее часто связывают с вероятностью появления успешного результата. Например, предприятие, осуществляющее деятельность по разведке и оценке углеводородного сырья в Западной Сибири, могут капитализировать соответствующие затраты, поскольку вероятность того, что они приведут к успешному результату очень высока (в некоторых случаях значительно выше 50 %). Однако затраты на проведение аналогичных работ в большинстве других нефтегазоносных провинциях Российской Федерации могут относиться на расходы, так как вероятность их успешного результата значительно ниже.

Если выбран вариант капитализации, то капитализированные затраты на разведку и оценку должны быть учтены обособленно и в зависимости от их характера отнесены либо к материальным активам (основным средствам), либо к нематериальным активам.

Первоначально активы «Разведка и оценка минеральных ресурсов» должны быть оценены по фактическим затратам. В первоначальную оценку активов «Разведка и оценка минеральных ресурсов» могут быть включены и таким образом капитализироваться расходы, относящиеся к следующим видам деятельности:

а) приобретение прав на разведку (например, лицензии на проведение разведочных работ);

б) топографические, геологические, геохимические и геофизические работы;

в) разведочное бурение;

г) проходческие работы;

д) опробование;

е) деятельность, связанная с оценкой технической возможности и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Эта группа затрат может быть отнесена к нематериальным активам.

В первоначальную оценку активов «Разведка и оценка минеральных ресурсов» не включаются следующие виды расходов:

а) на развитие и улучшение состояния минеральных ресурсов (повышение технической возможности и коммерческой обоснованности добычи полезных ископаемых, которые были уже однажды установлены);

б) управленческие и другие накладные.

При разделении капитализируемых затрат на нематериальные и материальные активы необходимо учитывать характер соответствующего актива.

Группу материальных активов (основных средств) составляют следующие виды активов:

а) оборудование, используемое в процессе разведочных работ (буровые установки, специализированные транспортные средства);

б) система трубопроводов и насосные агрегаты;

в) резервуары.

Стандарт также определяет, что организация должна применять МСФО 37 «Резервы, условные активы и условные обязательства» в отношении расходов, связанных с обязательствами по восстановлению и рекультивации, возникшими в течение определенного периода как последствие проведения работ по разведке и оценке минеральных ресурсов.

В МСФО 6 отмечается, что организация, признавшая активы «Разведка и оценка минеральных ресурсов» должна ежегодно проводить проверку этих активов на обесценение и признавать убытки от обесценения в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов».

При оценке величины обесценения балансовая стоимость актива сравнивается с его возмещаемой величиной, и любая сумма превышения признается убытком от обесценения. Требования по проведению проверки на обесценение применяются по возможности к каждому активу в отдельности. Если такой возможности нет, то активы, как правило, проверяются на обесценение в составе групп, которые называются единицами, генерирующими денежные потоки.

Вместе с тем следует отметить, что и МСФО 6 дает руководство менеджменту

предприятия по проверке активов на обесценение. Одним из признаков обесценения является потеря права предприятия на проведение разведочных работ на определенной территории (например, в связи с истечением срока действия лицензии) или возможность такой потери в ближайшем будущем, когда не ожидается, что данные права будут пролонгированы. Если организация признала поисково-разведочные и оценочные работы в качестве актива, то, согласно МСФО 6, в дополнение к указанным в МСФО 36 должна учитывать следующие факторы:

1) истечение срока, в течение которого организация имеет право проводить поисково-разведочные работы на определенной территории, или его истечение в ближайшем будущем без пролонгации;

2) отказ от дальнейших поисково-разведочных работ и оценки полезных ископаемых на определенной территории (не внесены в смету и не планируются в ближайшем будущем);

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

4) принятие решения не разрабатывать месторождение полезного ископаемого на определенной территории;

5) планы продажи активов по неблагоприятной для организации цене;

6) крайне низкая вероятность того, что признанные в качестве актива поисково-разведочные и оценочные работы окупятся посредством успешной разработки месторождения или его продажи.

Остановимся более подробно на определении возмещаемой величины. Возмещаемая величина актива представляет собой наибольшую из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на отчуждение (продажу) и ценности использования актива. Справедливая стоимость за вычетом затрат на отчуждение (продажу) – это сумма, которую можно получить в результате продажи актива в независимой сделке между хорошо осведомленными, не зависящими друг от друга сторонами, желающими совершить такую сделку, за вычетом затрат на отчуждение (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 после окончания срока его полезного использования.

С учетом специфики предприятий, занимающихся разведкой и добычей полезных ископаемых, можно предполагать, что при определении возмещаемой величины будет использоваться показатель ценности использования актива. Это связано с тем, что на данных предприятиях, как правило, формируются прогнозные оценки будущих потоков денежных средств на пять лет и более. Для большинства видов добывающей деятельности готовятся бюджеты, охватывающие периоды, существенно превосходящие пять лет. Это касается прогнозных оценок будущих потоков денежных средств от эксплуатации месторождения или потоков денежных средств на протяжении срока функционирования шахты или карьера, которые могут охватывать периоды в 20 лет и более. Соответственно, если данные потоки денежных средств рассматриваются как надежные, то их прогнозные оценки могут формироваться для таких более длительных бюджетных периодов.

В МСФО 36 «Обесценение активов» отмечается, что оценка будущих потоков денежных средств должна включать следующие элементы:

а) прогнозы притоков (поступлений) денежных средств от непрерывного продолжающегося использования актива;

б) прогнозы оттоков (выбытия) денежных средств, которые неизбежно возникнут при получении притоков (поступлений) денежных средств от непрерывного продолжающегося использования актива (включая

оттоки денежных средств на приготовление актива к использованию);

в) чистые потоки денежных средств (если таковые возникают), которые предполагается получить или выплатить при продаже или ликвидации актива в конце срока его полезного использования.

Таким образом, в международном стандарте финансовой отчетности МСФО 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» систематизированы затраты на освоение ресурсов недр, что позволит усовершенствовать практику учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов.