

4. Экологический менеджмент - Серия международных стандартов ИСО 14000 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/management-standards/iso14000.htm>. – Дата доступа : 10.08.2015.
5. Von ISO 14001 zu EMAS: Was zu beachten ist Der Umstieg von ISO 14001 zu EMAS / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.emas.de/fileadmin/user_upload/06_service/PDF-Dateien/UGA_Infoblatt-von_14001_zu_EMAS.pdf. – Дата доступа: 10.08.2015.
6. Verordnung (eg) nr. 1221/2009 des europäischen parlaments und des rates vom 25. November 2009/ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32009R1221&from=DE>. – Дата доступа: 10.08.2015.
7. Международные инициативы и стандарты / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://un.by/ru/undp/gcompact/initiative/standards.html>. – Дата доступа : 10.08.2015.
8. Опубликован проект стандарта ИСО на системы менеджмента промышленной безопасности и охраны труда / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iso.org/iso/ru/news.htm?refid=Ref1874><http://www.iso.org/iso/ru/news.htm?refid=Ref1874>. – Дата доступа : 10.08.2015.
9. Преимущества отчетности в области устойчивого развития. Исследование компании EY и Центра корпоративного гражданства Бостонского колледжа / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Value-of-Sustainability-RUS/\\$FILE/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Value-of-Sustainability-RUS/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf). – Дата доступа : 16.08.2015.
10. ОСТРОУХОВА, В.А. *Влияние стратегии корпоративной социальной ответственности на деятельность зарубежных и российских компаний в современных условиях.*: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.14 / В.А. Остроухова; Московский гос. университет им. М.В. Ломоносова. – Москва, 2012. – 26 с.
11. Social Reportig Standart SRS / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.social-reporting-standard.de/ueber-srs/inhalt/>. – Дата доступа : 16.08.2015.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ ПО РАЗВЕДКЕ И ОЦЕНКЕ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ: ЭТАПЫ ПРОВЕДЕНИЯ И УЧЕТ

*М.э.н., аспирант, Ольга МЕТЛА,
УО Полоцкий государственный университет,
Республика Беларусь
metla.os.90@gmail.com*

Stages of procedure for impairment of exploration and evaluation, review existing approaches to the impairment loss of assets, the technique of the procedure and the impairment of recording and reporting of the impairment loss of assets for exploration and evaluation of mineral resources.

Key words: *impairment, the recoverable amount, the fair value, use value, an impairment loss*

Введение. В процессе хозяйственной деятельности организаций некоторые активы из приносящих экономическую выгоду могут переходить в разряд неэффективных, когда затраты на их содержание и использование выше, чем получаемый доход. Поэтому возникает необходимость в проверке активов на предмет обесценения и, в случае его наличия, отражении убытка от обесценения в отчетности, чтобы своевременно принимать управленческие решения о дальнейшем использовании таких активов или их реализации.

То есть, целью проведения проверки на предмет обесценения является обеспечение уверенности в том, что активы организации не отражены по стоимости, превышающий их возмещаемую стоимость. И тем самым обеспечивается реализация принципа осмотрительности, согласно которому, активы и доходы организации не должны быть завышены, а обязательства и расходы - занижены.

Особое значение процесс обесценения занимает в нефтегазо- и горнодобывающих организациях, так как по своему характеру деятельность по освоению месторождений является капиталоемкой, в которой задействуются значительные объемы инвестиций в активы с длительным сроком службы. В связи с чем для правильной оценки величины переходящих капитальных затрат в активы

организации перед реклассификацией активов по разведке и оценке в состав основных средств и нематериальных активов необходимо проводить тест проверки на предмет их обесценения.

Так, после подтверждения коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов организации нефтегазо- и горнодобывающей промышленности должны проводить проверку активов по разведке и оценке на предмет обесценения и учитывать изменение стоимости активов вследствие его возникновения.

Таким образом, целью данной статьи является обоснование этапов проведения процедуры обесценения активов по разведке и оценке и порядка отражения убытков от их обесценения в учете и отчетности организаций-недропользователей.

Вопросы учета обесценения активов в нефтегазовой промышленности раскрываются в стандарте SFAS № 144 «Учет обесценения или выбытия активов с длительным сроком службы», разработанном в США, и FRS 11 «Обесценение основных средств и деловой репутации», выпущенном в Великобритании.

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» рассматривает вопросы учета обесценения долгосрочных активов, но в тоже время не относится конкретно к добывающей промышленности. Вместе с тем, согласно МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» организации при оценке, представлении и раскрытии информации об обесценении активов по разведке и оценке должны руководствоваться требованиями МСФО (IAS) 36.

В рамках сближения национального бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности с 1 января 2013 года были введены в действие новые инструкции по учету основных средств и нематериальных активов: Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 и Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25. Данные инструкции разработаны на основании требований МСФО и, следовательно, предусматривают процедуру обесценения стоимости основных средств и нематериальных активов, но вместе с тем они не содержат детального описания ее проведения.

Следует отметить, что указанные инструкции в отношении вопроса проведения обесценения носят рекомендательный характер, так как необходимость его проведения определяет сама организация, не предполагают проверку на предмет обесценения активов в момент ввода их в эксплуатацию, то есть перед реклассификацией капитальных затрат на приобретение и создание долгосрочных активов в состав основных средств и нематериальных активов.

В связи с этим, при разработке методики проведения процедуры обесценения и отражения в учете и отчетности убытка от обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов за основу примем требования МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Основная часть. Выделим несколько этапов проведения процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) на основании требований МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»:

- 1) Определение актива, подлежащего обесценению. Признаки обесценения;
- 2) Определение возмещаемой стоимости актива и величину его обесценения;
- 3) Признание убытка от обесценения.

Рассмотрим необходимые действия добывающей организации, характерные каждому из этапов признания и расчета убытка от обесценения активов по разведке и оценке.

В соответствии с первым этапом, организации должны проводить проверку активов по разведке и оценке на предмет обесценения только при наличии определенных фактов и обстоятельств, и только после определения коммерческой целесообразности и технической осуществимости добычи минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» при проверке принимает во внимание как внешние, так и внутренние признаки возможного обесценения. Вместе с тем, для добывающей отрасли присущи и другие специфические особенности. Так, в качестве основных признаков, указывающих на вероятность обесценения активов по разведке и оценке, МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» выделяет:

- истечение лицензии на право эксплуатации месторождения, если продления лицензии не ожидается;

- дополнительные расходы на разработку специфичных областей, не предусмотренные бюджетом;
- обнаруженные минеральные ресурсы признаны нерентабельными, и принимается решение о прекращении дальнейшей разработки;
- балансовая стоимость активов вряд ли окупится за счет удачной разработки или эксплуатации месторождения [1].

Данный перечень не является исчерпывающим, и, следовательно, могут присутствовать дополнительные факты и обстоятельства, свидетельствующие о необходимости проверки организацией своих активов по разведке и оценке на предмет обесценения. Например, снижение цен на добываемые минеральные ресурсы; переоценка запасов; новое природоохранное законодательство, регулирование цен и увеличение налогов; серьезные эксплуатационные проблемы или аварии и другие.

Следует отметить, что признаки обесценения не обязательно свидетельствуют об обесценении оцениваемого актива, а просто показывают на то, что его необходимо протестировать на предмет обесценения.

Целью второго этапа является определение величины обесценения актива по разведке и оценке минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). Для этого следует сравнить балансовую стоимость актива с его возмещаемой стоимостью. Согласно МСФО (IFRS) 6, возмещаемая величина какого-либо актива представляет собой наибольшую величину из двух: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его продажу и ценности использования актива [2].

В качестве *справедливой стоимости* актива могут выступать: цена, указанная в договоре купли-продажи; цена покупки аналогичного актива на рынке; или иная достоверная информация, имеющаяся в наличии. Каждая из указанных стоимостей, при использовании в расчете суммы обесценения, должна быть скорректирована с учетом затрат на продажу [3].

Определение *ценности использования* актива предполагает формирование притоков и оттоков денежных средств, возникающих в связи с использованием актива, а также их дисконтирование с применением соответствующей ставки дисконта. В случае, когда невозможно определить ценность использования отдельного актива, иными словами, когда актив не обеспечивает независимого притока денежных средств, необходимо ее определять для группы активов, к которой принадлежит рассматриваемый актив и которая создает приток денежных средств. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» такую группу определяет как единица, генерирующая денежные потоки (ЕГДП).

В мировой практике в целях выявления обесценения скважины, оборудование и сооружения обычно группирую по месторождениям (промыслам). Это вызвано тем, что денежные потоки, связанные с отдельными скважинами, обычно не являются независимыми от денежных потоков, генерируемых другими скважинами данного месторождения [4, с. 355].

Расчет ценности использования должен осуществляться на обоснованных бюджетах, утвержденных руководством организации и составленных максимум на 5 лет. В добывающей промышленности прогнозные оценки будущих потоков денежных средств, в большинстве случаев, связаны с периодом эксплуатации месторождения, которые могут достигать 20 лет и более. Следовательно, если данные потоки денежных средств являются надежными, то ценность использования определяется за более длительный период.

Обязательным условием при расчете ценности использования актива является дисконтирование денежных потоков, вызванное снижением их стоимости со временем. Ставка дисконтирования рассчитывается до налогообложения и отражает текущие рыночные оценки.

В качестве ставки дисконта согласно международной практике можно применять средневзвешенную стоимость капитала компании (WACC, рассчитывается на основе стоимости собственного капитала компании и заемных средств), приростную ставку кредитования организации или прочие рыночные ставки кредитования.

Следует отметить, что расчет обеих величин требуется не всегда. Так, если одно из двух значений превышает балансовую стоимость актива, то рассматриваемый актив не обесценен, и рассчитывать второе значение нет необходимости.

Таким образом, в случае превышения возмещаемой суммы актива (ЕГДП) его балансовой стоимости возникает убыток от обесценения, на сумму которого следует отразить изменение стоимости активов по разведке и оценке.

Обобщая вышесказанное, второй этап процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) можно представить в виде рисунка 1.

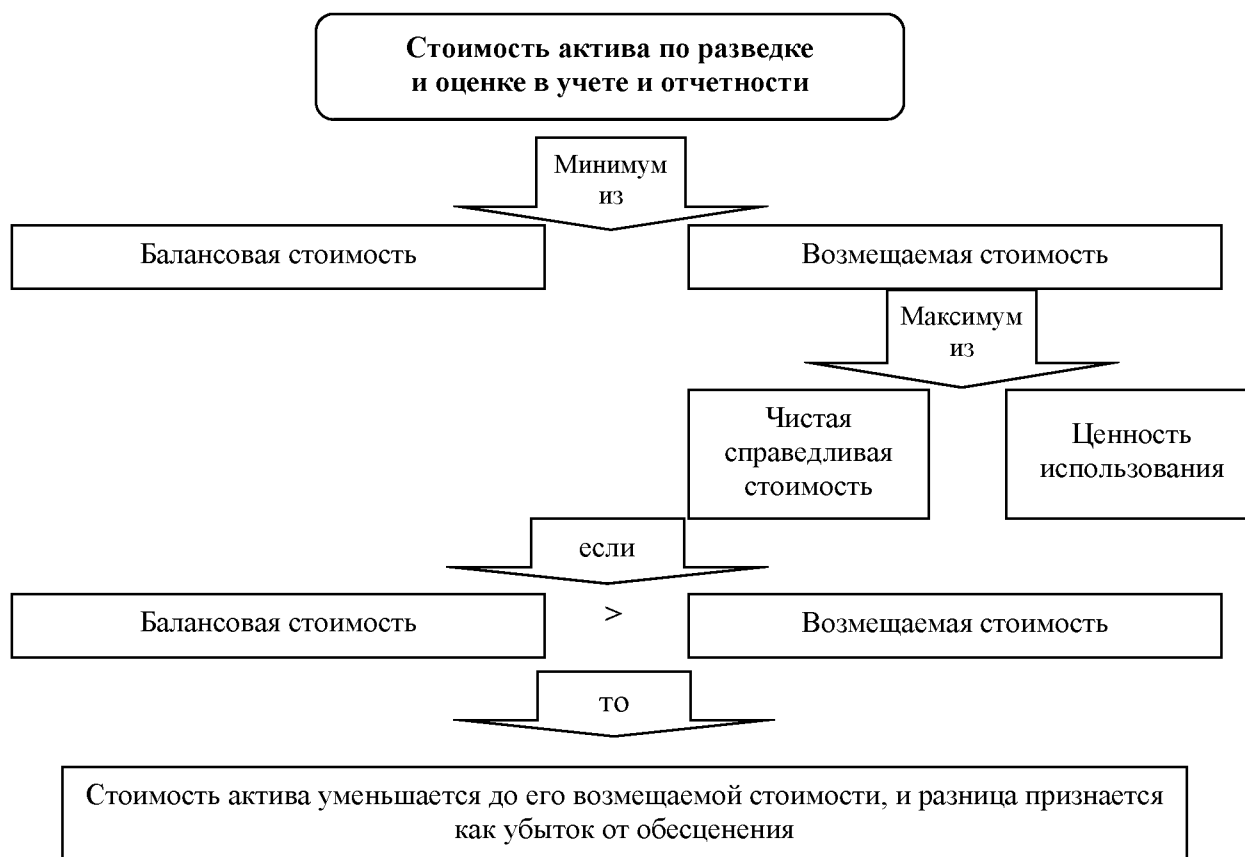


Рисунок 1. Второй этап процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов

Третий этап процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) имеет место только в том случае, если балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость, и связан непосредственно с отражением полученного убытка на счетах бухгалтерского учета.

Если проверка на обесценение выполняется в отношении единиц, генерирующих денежные средства, то возникает необходимость в распределении полученного убытка между всеми активами единицы.

При распределении убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные потоки, особое внимание следует обратить на величину скорректированной балансовой стоимости каждого актива единицы, которая не должна быть меньше, чем его возмещаемая стоимость. В случае возникновения указанной ситуации, убыток следует перераспределить между остальными активами ЕГДП пропорционально их балансовой стоимости. [3].

Вопрос отражения убытка от обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов в настоящий момент является дискуссионным. Так в литературе выделяют несколько подходов.

Согласно первому подходу, обесценение активов по разведке и оценке отражают аналогично оценке основных средств или нематериальных активов в целях обеспечения единообразия учета. Второй подход подразумевает отражение обесценения путем единовременного «доначисления» амортизации на сумму обесценения, поскольку остаточная стоимость формируется как разница между фактической (первоначальной) стоимостью и суммой начисленной амортизации. Указанный подход применяется в Республике Беларусь при отражении обесценения основных средств и нематериальных

активов, учитываемых по первоначальной стоимости. Третий подход предлагает отражать обесценение с использованием дополнительного счета 06 «Обесценение поисковых активов» [5].

Согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» убыток от обесценения признается в зависимости от применяемой модели оценки активов: фактической или переоцененной стоимости. Убыток от обесценения должен немедленно признаваться в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках, за исключением тех случаев, когда актив учитывается по величине переоценки, произведенной согласно другому Стандарту (например, в соответствии с методом учета по переоцененной величине в МСФО (IAS) 16 «Основные средства») [6].

Как было отмечено ранее, активы по разведке и оценке оцениваются по фактической стоимости, что не допускает применение первого подхода в отношении отражения обесценения. Использование второго и третьего подходов возможно. Однако следует отметить, что обесценение активов по разведке и оценке необходимо проводить до их реклассификации в состав объектов основных средств и нематериальных активов, то есть в момент их учета в составе вложений в долгосрочные активы.

В этой связи для отражения убытка от обесценения активов по разведке и оценке использование второго подхода «доначисление амортизации» не приемлемо, так как по ним не производят начисление амортизационных отчислений.

Введение дополнительного счета, например, 06 «Обесценение поисковых активов», также не целесообразно. Это обусловлено «временным» учетом активов по разведке и оценке на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», которые после реклассификации будут отражаться на счете 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы», исходя их характера соответствующего актива.

По нашему мнению, для отражения в бухгалтерском учете признанных убытков обесценения активов по разведке и оценке, фактическая (первоначальная) стоимость которых, согласно авторской методике, отражена на субсчете «Приобретение и создание активов по разведке и оценке» к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы», следует применять прямое списание: Дт 91 «Прочие доходы и расходы» - Кт 08 «Вложения в долгосрочные активы». При этом открыть к счету 91 «Прочие доходы и расходы» соответствующий аналитический счет ХХ «Обесценение активов по разведке и оценке».

В таблице 1 рассмотрим отражение на счетах бухгалтерского учета суммы убытка от обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов перед их реклассификацией в состав основных средств и нематериальных активов.

Таблица 1

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету убытка от обесценения активов по разведке и оценке перед их реклассификацией

Содержание операции	Дт	Кт
Отражен убыток от обесценения активов по разведке и оценке, реклассифицируемых в состав основных средств	91/XX	08/X ₁ /1
Отражен убыток от обесценения активов по разведке и оценке, реклассифицируемых в состав нематериальных активов	91/XX	08/X ₁ /2

Примечание: собственная разработка на основании изучения законодательных документов РБ, ГААП США и Великобритании, МСФО, специальной экономической литературы

МСФО (IAS) 36 также содержит подробные требования к раскрытию информации в финансовой отчетности по результатам обесценения активов. В частности, если сумма убытка от обесценения существенна – необходимо раскрывать обстоятельства, приведшие к этому событию, а также дать описание обесцененного актива или ЕГДП и подробности расчета возмещаемой стоимости (а именно, какая из величин – справедливая стоимость или цена использования была принята в качестве возмещаемой стоимости) [6].

Закключение. Поводя итоги вышесказанному, отметим, что несмотря на отсутствие в действующем законодательстве по бухгалтерскому учету Республики Беларусь процедуры обесценения в отношении вложений в долгосрочные активы, проведение проверки на предмет обесценения активов по разведке и оценке носит обязательный характер. Это обусловлено спецификой деятельности добывающей промышленности и закреплено в требованиях МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов».

Расчет возмещаемой стоимости активов по разведке и оценке необходимо проводить в случае наличия признаков, указывающих на вероятность обесценения. Убыток от обесценения следует отражать, если балансовая стоимость активов по разведке и оценке превышает их возмещаемую

стоимость. Для отражения убытков от обесценения активов по разведке и оценке, стоимость которых отражена по первоначальной оценке, следует применять прямое списание: Дт 91 «Прочие доходы и расходы» - Кт 08 «Вложения в долгосрочные активы».

В финансовой отчетности необходимо раскрывать существенную информацию по результатам обесценения активов по разведке и оценке: причины, расчет возмещаемой стоимости, сумму убытка от обесценения.

Литература:

1. МСФО (IFRS) 6 — Разведка и оценка запасов полезных ископаемых // Центр начального обучения МФСО [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IFRS/ifrs06.pdf>. — Дата доступа: 14.12.2013.
2. МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»: первый опыт применения // [Электронный ресурс]. — Режим доступа: https://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/ifrs-publications/Documents/First_Impressions_IFRS6_rus.pdf. — Дата доступа: 14.12.2013.
3. ВАСИНА, А.А. МСФО 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=002502> — Дата доступа: 10.05.2015.
4. РАЙТ, Ш.Д., ГАЛЛАН, Р.А. *Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях* / Ш.Д. Райт, Р. Галлан // Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2007. – 688с.
5. ПОПОВ, А.Ю. *Особенности бухгалтерского учета поисковых активов* / А.Ю. Попов // Известия УрГЭУ. – 2013. - № 5(49). – С. 69-75 [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://izvestia.usue.ru/download/49/9.pdf>. — Дата доступа: 14.02.2015.
6. МСФО (IAS) 36 — Обесценение активов // Центр начального обучения МФСО [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IAS/ias36.pdf>. — Дата доступа: 10.05.2015.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND ANALYSIS SYSTEM INFORMATION SUPPORT OF JOINT ACTIVITY OF THE ORGANIZATIONS

*PhD Anna LAVRINENKO,
Polotsk State University, Republic of Belarus*

During the period of low investment activity in Belarus, when the Republican, local budgets and business entities themselves do not have sufficient investment potential, the development of joint activity may play an important role in the modernization of the Belarusian industry. The current process of development of this form of management has put its requirements for accounting as the system of developing a reliable information-analytical support of investment activity organizations. Joint activity enlarges on different forms of organization. The forms can differ according their sectorial focus and business legal structure. However, the economic essence of this type of integration has a historical and legal integrity. The study of historical and legal aspects of the development of joint activity will allow substantiating scientifically the theoretical regulations in order to integrate the joint activity as a mechanism for increasing the competitiveness of the Belarusian economy in the post-crisis period.

Key words: joint activity, cooperation, accounting, depositing, financial investments.

Introduction

The new model of economic growth in the Republic of Belarus is based on the innovative type of development. At the macro level, it requires the formation of a new financial-credit policy, effective stimulation of innovation, developing high-tech industries and reduction of production that uses natural resources. The model dictates the change in the form of entrepreneurial activity, active involvement in the production of small and medium private businesses at the micro level. The transition period is characterized by the deregulation of the public sector, the cancellation of the directive methods in management and the abolition of pre-existing hierarchical structures. This strengthens the role of cooperative forms of activity and the integrated structure of the organization. Market conditions are creating new forms of joint activity by joining organizations in vertical and horizontal structures. This provides the necessary coordination and organizational and financial cooperation in the framework of joint activity. In particular, an effective system of technological development, sustainable market strategy, resource support of corporate financial institutions. The main advantage of the joint forms of business is the division of labour, rapid mobilization of