

Министерство образования Республики Беларусь
Полоцкий государственный университет

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей
III Международной научно-практической online-конференции

(Новополоцк, 18–19 апреля 2019 г.)

Новополоцк
Полоцкий государственный университет
2019

Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты
[Электронный ресурс] : электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции, Новополоцк, 18–19 апреля 2019 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2019. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.

Компьютерный дизайн обложки М. С. Мухоморовой.
Технический редактор Т. А. Дарьянова, О. П. Михайлова.
Компьютерная верстка И. Н. Чапкевич.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь
тел. 8 (0214) 53 05 72, e-mail: a.lavrinenko@psu.by

ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ ПО РАЗВЕДКЕ И ОЦЕНКЕ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ: УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ

О.С. Романова, канд. экон. наук, доц.,
Полоцкий государственный университет, Беларусь

В процессе хозяйственной деятельности организаций активы, приносящие экономическую выгоду, могут переходить в разряд неэффективных, когда затраты на их содержание и использование выше, чем получаемый доход. Следовательно, 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.

Особое значение процесс обесценения занимает в нефтегазо- и горнодобывающих организациях, так как по своему характеру деятельность по освоению месторождений является капиталоемкой, в которой привлечены значительные объемы инвестиций в активы с длительным сроком службы. Для правильной оценки величины переходящих капитализируемых 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.

Вопросы учета обесценения активов в нефтегазовой промышленности раскрываются в стандартах 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. 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 «Обесценение активов», так как в нем рассматриваются вопросы учета обесценения долгосрочных активов.

Применение указанных стандартов имеет ряд отличий. Рассмотрим основные из них:

1) SFAS № 144 «Учет обесценения или выбытия активов с длительным сроком службы» не применим в организациях, использующих метод учета полных затрат, в то время как сфера действия FRS 11 «Обесценение основных средств и деловой репутации» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» распространяется и при методе полных затрат, и при методе благополучных усилий;

2) FRS 11 «Обесценение основных средств и деловой репутации» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» в отличие от SFAS № 144 «Учет обесценения или выбытия активов с длительным сроком службы» предусматривают восстановление ранее признанного обесценения;

3) согласно SFAS № 144 «Учет обесценения или выбытия активов с длительным сроком службы» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» убыток от обесценения признается как расходы текущего периода. Британский стандарт FRS 11 «Обесценение основных средств и деловой репутации» требует выявленное обесценение отражать в текущем периоде как дополнительную амортизацию;

4) в SFAS № 144 «Учет обесценения или выбытия активов с длительным сроком службы» убыток от обесценения определяется как сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую рыночную стоимость. FRS 11 «Обесценение основных средств и деловой репутации» производит расчет убытка от обесценения, сравнивая балансовую стоимость актива с приведенной стоимостью будущих денежных потоков. В соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» убыток от обесценения представляет собой разницу между балансовой стоимостью и возмещаемой стоимостью, определяемой как большая из двух величин: чистой цены реализации и стоимости использования;

5) организации, применяющие SFAS № 144 «Учет обесценения или выбытия активов с длительным сроком службы», будущие затраты на закрытие месторождения включают в балансовую стоимость активов. FRS 11 «Обесценение основных средств и деловой репутации» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», наоборот, исключают затраты на закрытие месторождения из стоимости активов и включают их в денежные потоки.

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. 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 капитализируемых 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».

Выделим несколько этапов проведения процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). Рассмотрим необходимые действия добывающей организации, характерные для каждого этапа 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).

При проверке МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» 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:

– срок, в рамках которого предприятие имеет право на производство разведочных работ на определенной территории, истек в течение отчетного периода или истечет в ближайшем будущем, а его продление не ожидается;

- существенные затраты, понесенные в связи с продолжением разведки и оценки минеральных ресурсов на определенной территории, не были учтены в процессе планирования и составления бюджета;
- разведка и оценка минеральных ресурсов на определенной территории не привели к обнаружению коммерчески выгодного количества запасов полезных ископаемых, и предприятие решило прекратить производство указанных работ на этой территории;
- существует достаточно признаков того, что, несмотря на возможное продолжение разработки на данной территории, полное возмещение балансовой стоимости актива, связанного с разведкой и оценкой, в результате успешной разработки или продажи представляется маловероятным [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 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 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» возмещаемая величина какого-либо актива представляет собой наибольшую величину из двух: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его продажу или ценности использования актива [1].

В мировой практике в целях выявления обесценения скважины оборудование и сооружения обычно группируют по месторождениям. Это вызвано тем, что денежные потоки, связанные с отдельными скважинами, обычно не являются независимыми от денежных потоков, генерируемых другими скважинами этого месторождения [2, 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, рассчитываемую на основе стоимости собственного капитала 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 балансовой стоимости актива (или ЕГДП) над возмещаемой стоимостью возникает убыток от обесценения, на сумму которого следует отразить изменение стоимости активов по разведке и оценке.

Обобщая сказанное выше, второй этап процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов можно представить в виде рисунка 1.

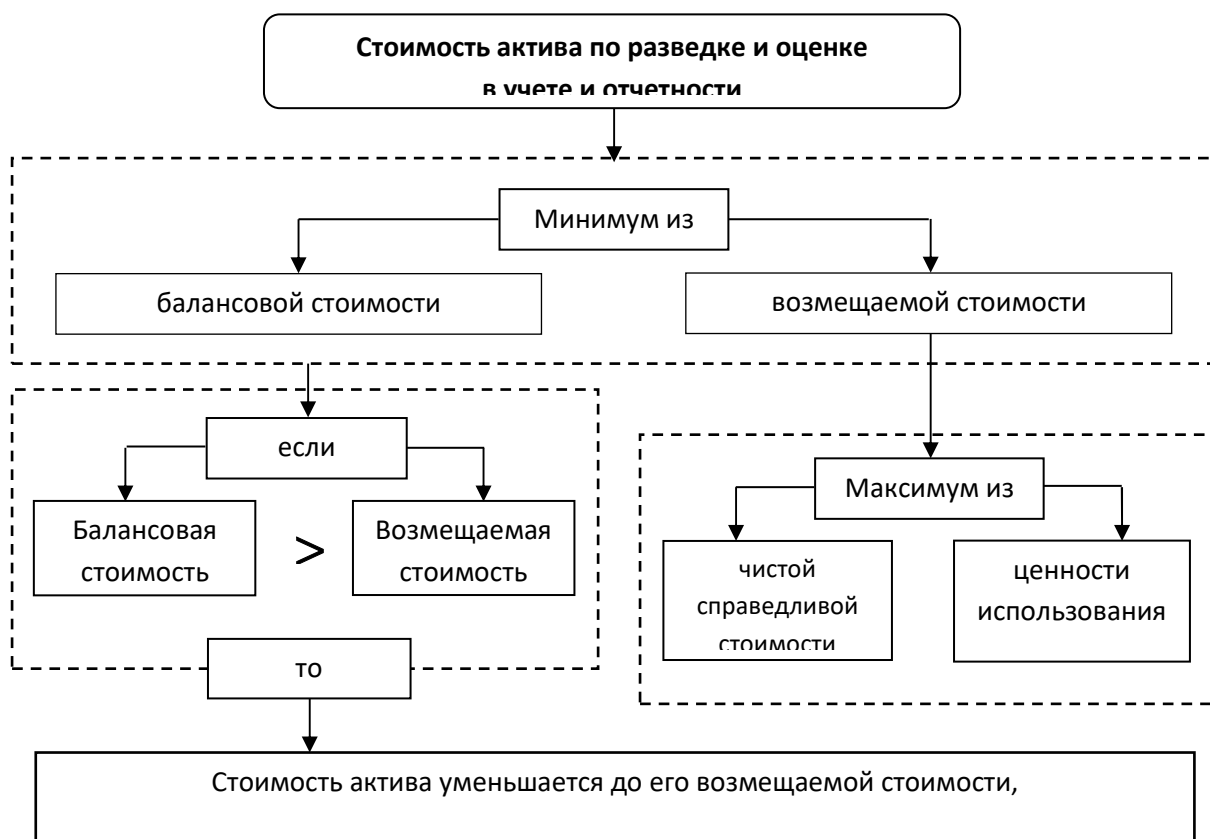


Рисунок 1. – Второй этап процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов

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 потоки, то возникает необходимость в распределении полученного убытка между всеми активами единицы. При этом 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.

Вопрос отражения убытка от обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов в настоящий момент является дискуссионным. В литературе выделяют несколько подходов. Согласно первому подходу обесценение активов по разведке и оценке отражают аналогично уценке 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».

По нашему мнению, для отражения в бухгалтерском учете признанных убытков обесценения активов по разведке и оценке, первоначальная стоимость которых 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 к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыть аналитический счет ХХ «Обесценение активов по разведке и оценке».

Подробные требования к раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности по результатам обесценения активов содержит МСФО (IAS) 36 «Обесценение 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) [3].

В заключении 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».

Список использованных источников

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [Электронный ресурс] // Центр начального обучения МФСО. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IFRS/ifrs06.pdf>.
2. Райт, Ш. Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях : пер. с англ. / Ш. Д. Райт, Р. А. Галлан. – М. : Олимп-бизнес, 2007. – XXII, 665 с.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс] // Центр начального обучения МФСО. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IAS/ias36.pdf>.