

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАЗВЕДКИ И ДОБЫЧИ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

О.С. Метла

УО «Полоцкий государственный университет», г. Новополоцк,
Республика Беларусь

*Полезные ископаемые, минеральные ресурсы, разведка, оценка и добыча
запасов полезных ископаемых, истощение полезных ископаемых,
рекультивация нарушенных земель*

*Исследованы специфические особенности организаций-
недропользователей. Выявлены проблемы бухгалтерского учета разведки и
добычи запасов полезных ископаемых, которые приводят к отсутствию
достоверной и полной учетной информации в системе бухгалтерского учета и
отчетности о деятельности организаций в сфере недропользования.*

Вопросы воспроизводства и развития минерально-сырьевой базы, комплексный подход к использованию минерально-сырьевых ресурсов, а также необходимость решения долговременных задач в области геологического изучения недр, зафиксированных в Программе освоения месторождений полезных ископаемых и развития минерально-сырьевой базы Республики Беларусь на 2011 – 2015 годы и на период до 2020 года, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 04.04.2011 г. № 431, определяют потребность в своевременных и эффективных управленческих решениях предприятий-недропользователей. Информационной основой принятия таких решений является система бухгалтерского учета. Однако, в настоящее время полнота, доступность и содержание учетно-аналитической информации не соответствуют требованиям эффективного и оптимального управления в области разведки и добычи запасов полезных ископаемых.

Изучение действующих законодательных и нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации, МСФО позволяет заключить, что

в настоящее время отсутствуют специальные стандарты и нормы, обеспечивающие комплексный подход к бухгалтерскому учету в добывающих отраслях - от получения прав на оценку, разведку и добычу полезных ископаемых до рекультивации и восстановления промышленной площадки.

Это обусловлено ограниченной областью применения действующего стандарта МСФО 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов», раскрывающего вопросы признания, оценки и раскрытия информации только в отношении затрат, возникших у предприятия в связи с разведкой и оценкой запасов минеральных ресурсов. Затраты, понесенные в процессе деятельности, предшествующей этапу разведки и оценки запасов минеральных ресурсов и затраты возникшие после того, как становится очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов не вошли в сферу регулирования МСФО 6.

В Российской Федерации регулирование бухгалтерского учета и отчетности, учитывающее особенности ресурсодобывающей отрасли, представлено положением по бухгалтерскому учету 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», утв. Министерством финансов Российской Федерации от 6 октября 2011 г. № 125н. Данное положение, как и МСФО 6, устанавливает правила учета только затрат на поиск, оценку месторождений и разведку полезных ископаемых.

Вместе с тем, деятельность по разведке и добыче полезных ископаемых имеет ряд отличительных особенностей: длительный период времени между началом разведочной деятельности, оценкой наличия коммерчески целесообразной величины запасов минеральных ресурсов и началом добычи этих минеральных ресурсов; специфика приобретаемых прав на оценку, разведку и добычу полезных ископаемых; риски разведочной деятельности, обусловленные высокой стоимостью поисково-оценочных и разведочных работ при отсутствии уверенности в будущей экономической эффективности разработки месторождения; отсутствие прямой связи между понесенными

затратами по разведке и объемом запасов минеральных ресурсов, обнаруженных в результате разведочной деятельности; существенные суммы обязательств по рекультивации нарушенных земель и другие. Методика бухгалтерского учета этих факторов в конечном итоге способна оказать существенное влияние на финансовые показатели деятельности предприятия и их оценку заинтересованными пользователями, инвестиционную привлекательность предприятия.

В силу наличия специфических особенностей осуществления производственной деятельности организациями добывающей отрасли существует неоднозначная трактовка специалистами для целей учета и отчетности одних и тех же фактов хозяйственной деятельности. Следовательно, системно-комплексный подход к исследованию вопросов бухгалтерского учета в сфере недропользования требует, прежде всего, уточнения и формирования научной терминологии. Поэтому необходимо исследовать сущность понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье» с целью определения объектов бухгалтерского учета и их экономических характеристик при отражении операций в организациях добывающей промышленности.

Деятельность по разведке и оценке запасов полезных ископаемых характеризуется наличием достаточно высокого риска. Большую часть капитальных затрат производят организации до определения наличия минеральных ресурсов на исследуемом участке. Даже при обнаружении месторождения запасов часто бывает недостаточно для покрытия понесенных затрат. Указанные обстоятельства приводят к нестабильности геологоразведочных работ.

Несмотря на наличие МСФО 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов», ПБУ 24/2011, научных публикаций на предмет отражения в бухгалтерском учете затрат на разведку и оценку запасов минеральных ресурсов, на сегодняшний день в отношении многих видов затрат по разведке и

оценке не сложилось ясного представления о том, следует их списывать на расходы текущего периода, либо капитализировать в составе соответствующей группы активов предприятия. Вопрос учета затрат на этапе разведки и оценки является дискуссионным, что объясняется отсутствием единого подхода в нормативных документах и экономической литературе, разъясняющего возможность капитализации затрат или отнесения их на расходы текущего периода.

После принятия решения о том, что запасы полезных ископаемых промышленного назначения существуют и становится очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов, начинается этап добычи обнаруженных запасов полезных ископаемых. Следует отметить, что запасы, залегающие в недрах, эффективность извлечения которых уже установлена, представляют собой основу ресурсного потенциала добывающей организации. Однако системой бухгалтерского учета такие запасы не фиксируются и их стоимость не находит прямого отражения в бухгалтерском балансе. Следовательно, вопрос об определении запасов полезных ископаемых, эффективность добычи которых доказана, как объектов бухгалтерского учета формирует следующую методологическую проблему, стоящую перед бухгалтерским учетом.

Необходимо отметить, что до настоящего времени отсутствует единство методических подходов к экономической оценке запасов полезных ископаемых, вовлекаемых в хозяйственный оборот, и ее отражению как на микро-, так и на макроэкономическом уровне. Именно отсутствие единых согласованных методик по социально-экономической оценке полезных ископаемых не позволяет их учитывать и отражать в составе национального богатства страны. Также оценка запасов ископаемых необходима для принятия эффективных управленческих решений, привлечения инвестиций, кредитов. Таким образом, еще одна методологическая проблема учета запасов полезных ископаемых, эффективность добычи которых доказана, связана с их оценкой.

Последующее изменение стоимости таких запасов происходит по мере их добычи, то есть извлечения из недр. В системе бухгалтерского учета отсутствуют методики отражения истощения запасов полезных ископаемых, что также представляет собой нерешенную методологическую проблему, актуальность которой усиливается в контексте устойчивого развития.

Свертывание работ и рекультивация земель после завершения разработки и добычи полезных ископаемых является завершающим этапом освоения месторождения. Расходы, связанные с рекультивацией земель, нарушенных горными работами, могут быть значительными. Следовательно, существенное значение для целей отражения в бухгалтерском учете добывающей организации имеет определение затрат по выводу активов из эксплуатации и приведению земель в состояние, пригодное для использования по целевому назначению. Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах», КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации» не позволяют разрешить все спорные вопросы, возникающие на практике. Необходимость уточнения методики бухгалтерского учета затрат, связанных с ликвидацией добывающих активов и рекультивацией нарушенных земель, можно сформулировать в качестве очередной проблемы бухгалтерского учета в добывающих организациях.

В виду специфики отрасли пользователи финансовой отчетности нуждаются в дополнительном раскрытии информации о деятельности добывающих предприятий и их основных активах. Следовательно, решение поставленных проблем позволит привести методологию бухгалтерского учета разведки и добычи полезных ископаемых в соответствии с требованиями современных тенденций развития минерально-сырьевого комплекса.