

## ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ В РАМКАХ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ОСВОЕНИЯ МЕСТОРОЖДЕНИЯ

Рациональное использование природных ресурсов и сохранение окружающей среды является приоритетным направлением устойчивого развития современного общества. В то же время следует отметить отсутствие комплексного учета влияния хозяйственной деятельности на состояние природных ресурсов. Это порождает противоречие между стратегически значимой необходимостью интенсивного использования природных ресурсов для обеспечения энергетической и экономической безопасности страны и возникающими при их использовании неблагоприятными изменениями в окружающей среде, приводящими к снижению природного, экономического потенциала территорий и возникновению экологических угроз. Важной составляющей природных ресурсов государства и его национального богатства являются полезные ископаемые. В этой связи возникает необходимость в создании более совершенной информационной базы для принятия эффективных управленческих решений в сфере охраны, воспроизводства и использования полезных ископаемых.

Необходимым фактором развития системы эффективного управления рациональным недропользованием является наличие комплексного бухгалтерского учета организаций-недропользователей, который выступает информационной основой не только для планирования и прогнозирования развития минерально-сырьевой базы, но и для отражения в системе национальных счетов запасов полезных ископаемых и их истощения.

Вопросы, связанные с практикой учета и составления отчетности в добывающих отраслях в настоящее время активно обсуждаются в международной практике, о чем свидетельствует публикация Правлением Совета по международным стандартам финансовой отчетности документа для обсуждения «Добывающая деятельность». Это обусловлено ограниченной областью применения действующего стандарта МСФО 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов», опубликованного в 2004 году и раскрывающий 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 (предразведывательная деятельность) и затраты возникшие после того, как становится очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов (деятельность по разработке) 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. Статьи 261 и 325 Налогового кодекса РФ также предусматривают лишь вопрос отражения затрат на оценку и разведку полезных ископаемых. Таким образом, нормативное регулирование учета в добывающих отраслях не затрагивает все этапы жизненного цикла освоения месторождения.

Изучение действующих законодательных и нормативных документов Республики Беларусь позволяет заключить, что, несмотря на принятую стратегию развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года, состояние современной системы бухгалтерского учета не соответствует потребностям принятия эффективных управленческих решений. Это обусловлено отсутствием специальных стандартов и норм, обеспечивающих комплексный подход к бухгалтерскому учету в добывающих отраслях - от получения прав на оценку, разведку и добычу полезных ископаемых до рекультивации и восстановления промышленной площадки.

В связи с отсутствием четких правил и стандартов организации-недропользователи используют различные подходы в бухгалтерском учете и с разной степенью детализации раскрывают информацию. Это, в свою очередь, приводит к значительным расхождениям в существующей учетной практике, и как следствие, к снижению уровня сопоставимости финансовых показателей различных организаций и их оценки заинтересованными пользователями, а также оказывает

существенное влияние на оценку инвестиционной привлекательности организаций.

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.

С учетом специфики и особенностей в процессе деятельности добывающего предприятия для целей бухгалтерского учета целесообразно выделять этапы жизненного цикла освоения месторождения полезных ископаемых. Стадийность деятельности добывающего предприятия предусматривает возможность оптимизации содержания понесенных затрат, их оперативного учета и анализа для выбора обоснованных направлений дальнейших действий, идентификации поэтапно создаваемых результатов. Виды, последовательность и комплексность проводимых на каждой стадии исследований и работ определяются ее целями, степенью изученности объекта предыдущими исследованиями, видом полезного ископаемого и другими особенностями [1].

Согласно МСФО 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» можно выделить три этапа жизненного цикла освоения месторождения: 1) предразведка; 2) разведка и оценка; 3) разработка и добыча. Следует отметить, что после завершения этапа разработки и добычи полезных ископаемых, перед организацией-недропользователем возникают обязательства по выводу активов из эксплуатации и восстановлению окружающей среды. В этой связи, предлагаем выделить четвертый этап жизненного цикла освоения месторождения, вызванный существенным воздействием добывающей деятельности на земли и почвы, а именно завершение работ и рекультивация земель.

Каждая из указанных стадий содержит свои особенности, присущие ей объекты, а также порядок их отражения в учете. Указанные обстоятельства приводит к возникновению ряда методологических проблем бухгалтерского учета полезных ископаемых.

Так, проведенное исследование позволяет заключить, что в законодательных и нормативных документах, МСФО, специальной экономической литературе используются различные понятия: «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье». Процесс исследования проблемной области знания начинается с уточнения терминологии. Поэтому необходимо исследовать сущность указанных понятий с целью определения объектов бухгалтерского учета и их экономических характеристик на всех этапах жизненного цикла освоения месторождения.

Этап предварительной разведки месторождения направлен на общее изучение недр, мониторинг природной среды и получение комплексной информации, составляющей основу прогнозирования полезных ископаемых, залегающих в недрах. Минеральные ресурсы на данном этапе являются гипотетическими по своей сути, в связи с чем затраты по предразведывательной деятельности не капитализируются, а относятся на расходы отчетного периода.

Следующий этап жизненного цикла освоения месторождения - разведка и оценка – является наиболее исследованным с точки зрения бухгалтерского учета и начинается с приобретения прав осуществления деятельности по разведке. Данный этап проводится с целью детального изучения строения месторождения и получения информации о количестве и качестве запасов полезных ископаемых, их минеральном и химическом составе, технологических свойствах и других особенностях, обеспечивающих промышленную оценку месторождения, обоснование решения о порядке и условиях вовлечения его в промышленное освоение [1].

Основными видами затрат на разведку являются затраты на приобретение прав на разведку, геологические и геофизические затраты, затраты на взятие проб и образцов, затраты на содержание и сохранение неосвоенных участков недр, затраты на разведочное бурение скважин, амортизация и соответствующие эксплуатационные затраты на вспомогательное оборудование [2].

Следует отметить, что для геологоразведочных работ характерны повышенный риск невозместимости вложенных средств, длительность полного производственного цикла, разнообразие взаимосвязанных основных и вспомогательных работ. Указанные особенности приводят к нестабильности геологоразведочных работ, а понесенные на данной стадии затраты имеют неопределенные перспективы, так как результат разведки и оценки может быть как положительным, так и отрицательным. В соответствии с принципом соотношения доходов и расходов, затраты по

геологоразведке полезных ископаемых в бухгалтерском учете следует отражать в том отчетном периоде, в котором они были понесены, так как нет уверенности в целесообразности добычи. Однако, данное решение рационально лишь в случае отказа от добычи. В иной ситуации финансовые результаты на этапе оценки полезных ископаемых будут занижены, а на этапе добычи – завышены. В этой связи, порядок бухгалтерского учета затрат по геологической разведке полезных ископаемых оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и финансовые результаты организации.

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 становятся очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов, начинается этап разработки и 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. Механизма, позволяющего отразить запасы ресурсов, эффективность добычи которых доказана, с бухгалтерской точки зрения не существует, информация о новом месторождении начинает отражаться лишь с даты начала эксплуатации, хотя экономическая стоимость месторождения образуется уже в момент его открытия [3]. Следовательно, финансовая отчетность, в которой не содержится информация о потенциально извлекаемых запасах полезных ископаемых, не полно отражает производственный и ресурсный потенциал организации. 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. Наряду с определением стоимости полезных ископаемых для реализации различного рода сделок и налогообложения, 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. Международные организации разрабатывают новые подходы к формированию индикаторов экологически устойчивого развития: адаптированного чистого внутреннего продукта (EDP); индекса адаптированных чистых сбережений и пр. Принципиальным моментом является вычитание из экономических показателей ущерба от загрязнения среды и истощения природных ресурсов, в результате чего формируется информация, отражающая новую экономическую реальность. Изложенное позволяет сделать вывод о том, что разработка методики учета истощения запасов полезных ископаемых имеет особое научное и практическое значение с позиции макроэкономики для расчетов индикаторов экологически устойчивого развития страны.

В соответствии со стратегией развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года возможным усилением экономического потенциала Республики Беларусь, увеличения экспорта может стать разработка месторождений полезных ископаемых за рубежом [6]. На территории других стран добывающими компаниями могут заключаться договор аренды, договор концессии, соглашение о разделе продукции, а также сервисные контракты с риском. Специфика деятельности добывающих

предприятий оказывает влияние на методики бухгалтерского учета таких операций. Так, например, изданный КРМФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения» не распространяется на предприятия добывающей отрасли [7]. Отсутствие в системе бухгалтерского учета единых подходов к отражению деятельности по указанным договорам представляет собой еще одну нерешенную методологическую проблему.

Свертывание работ и рекультивация земель после завершения разработки и добычи полезных ископаемых является завершающей стадией жизненного цикла 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.

Решение поставленных проблем бухгалтерского учета в рамках жизненного цикла освоения месторождения позволит привести методологию бухгалтерского учета запасов полезных ископаемых, а также затрат на их разведку и добычу, в соответствии с современными требованиями и будет способствовать формированию современной информационной среды, повышению достоверности бухгалтерской отчетности.

## Л и т е р а т у р а

1. **Инструкция** о проведении геологоразведочных работ на твердые полезные ископаемые по этапам и стадиям: утв. постановлением М-ва природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь от 11.05.2007 № 52.
2. **Ефримова А.А.** Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US-GAAP и IAS. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.rbsys.ru/page.php?press-centre/publications/2003/08/09/80/>. - Дата доступа: 19.02.2014 г.
3. **Мадиярова Э.С.** Особенности оценки запасов и составления финансовой отчетности в нефтяных компаниях. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.google.by/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.groupglobal.org%2Fstorage\\_manage%2Fdownload\\_file%2F1777&ei=Z3EKU8nxAsGM7AbhvIGIDQ&usg=AFQjCNGocDQ34edbXwb7fq6ZpgJyMCj3VQ&sig2=1KKpEtFE3r2jGfayxboHPQ&bvm=bv.61725948,d.ZGU](http://www.google.by/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.groupglobal.org%2Fstorage_manage%2Fdownload_file%2F1777&ei=Z3EKU8nxAsGM7AbhvIGIDQ&usg=AFQjCNGocDQ34edbXwb7fq6ZpgJyMCj3VQ&sig2=1KKpEtFE3r2jGfayxboHPQ&bvm=bv.61725948,d.ZGU). - Дата доступа: 19.02.2014 г.
4. **Кудашева В.А.** Особенности учета затрат в нефтегазовых компаниях по стадиям апстрима. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://uecs.ru/uecs-39-392012/item/1133-2012-03-16-05-55-44>. - Дата доступа: 19.02.2014 г.
5. **Кодекс** Республики Беларусь о недрах от 14 июля 2008 г. № 406-3
6. **Стратегия** развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года, утвержденная 6 марта 2013 года
7. **Чая В.Т., Панкратова В.В.** Особенности учета в нефтегазовых компаниях // Аудит и финансовый анализ. – 2010. - № 1.