

УДК 657

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

О.С. МЕТЛА

(Полоцкий государственный университет)

*Рассматривается вопрос учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов, занимающий одно из ключевых мест в деятельности организаций-недропользователей, что обусловлено высокими рисками невозместимости вложенных средств, так как отсутствует прямая связь между понесенными затратами по разведке и объемом запасов минеральных ресурсов, обнаруженных в результате разведочной деятельности. Отсутствие в Республике Беларусь специальных стандартов по учету затрат, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), обусловило необходимость создания отраслевой методики и национального стандарта бухгалтерского учета для организаций нефтегазо- и горнодобывающей промышленности. Предлагается введение практики учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов по методу благополучных (успешных) усилий, а также представлены условия признания затрат на разведку и оценку в составе капитализируемых.*

**Ведение.** Деятельность по освоению месторождения полезных ископаемых имеет ряд отличительных особенностей. Среди основных следует выделить риски разведочной деятельности, обусловленные высокой стоимостью поисково-оценочных и разведочных работ при отсутствии уверенности в будущей экономической эффективности разработки месторождения и отсутствии прямой связи между понесенными затратами по разведке и объемом запасов минеральных ресурсов, обнаруженных в результате разведочной деятельности.

В настоящее время, несмотря на отраслевую специфику деятельности организаций нефтегазо- и горнодобывающей промышленности, в Республике Беларусь отсутствуют специальные стандарты, обеспечивающие комплексный подход к бухгалтерскому учету, в том числе и к учету затрат, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). В результате имеет место ряд нерешенных методологических проблем в области бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых):

- проблема деления затрат на текущие и капитальные;
- идентификация инвентарного объекта, классификация, оценка, порядок учета, амортизации, обесценения и реклассификации долгосрочно используемых активов по разведке и оценке;
- раскрытие информации в отчетности о затратах, связанных с разведкой и оценкой.

**Основная часть.** Рассмотрим первую методологическую проблему: *проблема деления затрат на текущие и капитальные.*

Для решения данной проблемы с учетом интеграции в мировой рынок геологических услуг и минерального сырья следует изучить стандарты учета, используемые при ведении учета и составлении отчетности в организациях нефтегазо- и горнодобывающей промышленности различных стран (табл. 1).

Таблица 1

Стандарты учета, используемые при ведении учета и составлении отчетности  
в добывающих организациях различных стран

Компания	Национальные стандарты учета, регулирующие учет затрат на разведку, оценку и добычу минеральных ресурсов	Стандарты учета для консолидированной отчетности
<i>США</i>		
Exxon Mobil	Положение № 19 «Финансовый учет и отчетность для нефтегазодобывающих компаний» и Положение № 69 «Раскрытие информации о добыче нефти газа»	ОПБУ США
Chevron		ОПБУ США
ConocoPhillips		ОПБУ США
Newmont Mining		ОПБУ США
<i>Нидерланды</i>		
Royal Dutch Shell	Отсутствуют	МСФО

Окончание таблицы 1

Компания	Национальные стандарты учета, регулирующие учет затрат на разведку, оценку и добычу минеральных ресурсов	Стандарты учета для консолидированной отчетности
<i>Великобритания</i>		
British Petroleum	Положения о рекомендованной практике SORP «Учет видов деятельности по разведке, освоению, добыче и выбытию нефтегазовых активов»	МСФО
Rio Tinto	Стандарт «Учет в добывающих отраслях»	ОПБУ Великобритании, с 2004 г. – МСФО
<i>Австралия</i>		
BHP Billiton	Стандарт «Учет в добывающих отраслях»	МСФО
<i>Канада</i>		
Barrick Gold	Канадские правила GAAP	МСФО
<i>Нигерия</i>		
Нигерийская национальная нефтяная корпорация (NNPC)	Положения о стандарте учета № 14 «Учет в нефтегазовой отрасли: апстрим» и № 17 «Учет в нефтегазовой отрасли: даунстрим»	ОПБУ США
<i>Индонезия</i>		
PT Pertamina	Положение о стандартах финансового учета № 29 «Учет в нефтегазовой промышленности»	ОПБУ США
<i>Германия</i>		
Ichor Coal N.V.	отсутствуют	МСФО
<i>Франция</i>		
Total	отсутствуют	МСФО
<i>Китайская Народная Республика</i>		
China National Petroleum PetroChina China Shenhua Energy	Общепризнанные стандарты бухгалтерского учёта Гонконга (Hong Kong GAAP)	МСФО МСФО МСФО
<i>Российская Федерация</i>		
ОАО «Газпром»	Положения по бухгалтерскому учету 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», утв. приказом Минфина Российской Федерации от 06.10.2011 № 125н	МСФО
ОАО «Роснефть»		ОПБУ США, с 2012 - МСФО
ОАО «Сургутнефтегаз»		МСФО
ОАО «ТНК-ВР Холдинг»		МСФО
ОАО «НК Альянс»		МСФО
ОАО «Газпромнефть»		ОПБУ США, с 2012 г. – МСФО
ОАО «Лукойл»		ОПБУ США
ОАО «Распадская»		МСФО
ОАО «Уралкалий»		МСФО
<i>Казахстан</i>		
АО «Национальная компания «КазМунайГаз» АО НАК Казатомпром ТОО «Терискей»	МСФО	МСФО МСФО МСФО
<i>Украина</i>		
ООО «Восток-Руда»	Положение (стандарт) бухгалтерского учета 33 «Расходы на разведку запасов полезных ископаемых», утв. приказом Министерства финансов Украины от 26 августа 2008 года № 1090	ОПБУ Великобритании, за 2010 г.
<i>Республика Беларусь</i>		
ОАО «Беларуськалий»	отсутствуют	МСФО
Государственное производственное объединение «Белоруснефть»	отсутствуют	МСФО

Источник: собственная разработка на основании изучения финансовой отчетности и специальной литературы.

Из данных таблицы 1 видно, что во многих странах разработаны и действуют специальные национальные стандарты учета для добывающей промышленности. Следует отметить, что наиболее распространенными являются американские стандарты (ОПБУ США), так как являются самыми первыми стандартами учета, разработанными специально для нефтегазовых компаний и представляющими собой детальную инструкцию ведения учета нефтегазодобывающей деятельности. Основные положения применяемых стандартов для добывающей отрасли Великобритании, Австралии, Канады, Индонезии, Нигерии в целом соответствуют положениям ОПБУ США [1, с. 38–40].

Национальные стандарты бухгалтерского учета для добывающей отрасли таких стран, как Китай, Российская Федерация, Украина, коррелируют с международными стандартами финансовой отчетности.

Следует заметить, что существует ряд стран, в том числе и Республика Беларусь, которые не имеют специальных стандартов учета, раскрывающих порядок учета деятельности нефтегазо- и горнодобывающих организаций. При этом для составления консолидированной отчетности организации нефтегазо- и горнодобывающей промышленности самостоятельно выбирают либо ОПБУ США, либо МСФО. Отсюда следует, что в международной практике применяют две основные системы международных стандартов учета:

- 1) систему общепринятых принципов бухгалтерского учета США (GAAP США);
- 2) систему международных стандартов финансовой отчетности (IFRS).

Специфика деятельности добывающих организаций, выраженная высокими рисками, неопределенностью получаемого результата при освоении месторождения, значительной стоимостью поисково-оценочных и разведочных работ, вызывает проблему деления затрат на текущие и капитальные, которая связана прежде всего с выбором метода учета затрат, оказывающего прямое влияние на финансовые результаты организации. В этой связи рассмотрим существующие методы учета затрат и определим оптимальный для добывающих организаций Республики Беларусь.

Стандарты GAAP США наиболее детально на данный момент регламентируют порядок учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), но вместе с тем предусматривают несколько альтернативных методов их учета, а именно:

- метод учета полных затрат;
- метод благополучных усилий (успешных усилий);
- метод участков, приносящих доход (перспективных территорий);
- метод ассигнований.

Практика предоставления компаниям свободы выбора между методами учета затрат характерна и для многих других стран, что, в свою очередь, не обеспечивает единообразие подходов к оценке минеральных ресурсов, сопоставимости результатов финансовой отчетности.

В международных стандартах финансовой отчетности данные методы учета затрат не описаны, но вместе с тем МСФО не запрещает их применение в отраслевой практике.

Следует отметить, что методы «полных затрат» и «успешных усилий» являются наиболее распространенными в практике добывающих организаций, в частности в нефтегазовых компаниях. А метод участков, приносящих доход, и метод ассигнований являются частными случаями вышеуказанных методов.

Существует точка зрения, по которой метод учета участков, приносящих доход, является разновидностью метода успешных затрат, в котором в качестве единицы учета используется перспективная территория, а не отдельная лицензия. Согласно другой точке зрения, метод учета участков, приносящих доход, более близок к методу полной стоимости, применяемому на основе перспективных территорий [2].

В связи с этим рассмотрим особенности применения двух основных методов учета затрат, в частности метода «полных затрат» и метода «успешных усилий».

*Метод учета полных затрат* (full cost method) предусматривает капитализацию всех затрат, возникающих в ходе разведки запасов нефти и газа, при их приобретении, обустройстве промысла (освоении месторождения) – независимо от того, были ли успешны результаты деятельности, которая обусловила возникновение этих затрат. Этот метод исходит из предположения, что затраты на неуспешные работы по разведке запасов необходимы для открытия запасов. Следовательно, все затраты, связанные с приобретением прав на добычу нефти и газа, бурение и разведку полезных ископаемых (вместе со всеми затратами, учтенными в центрах затрат, по деятельности, не давшей положительных результатов) рассматриваются как затраты на запасы нефти и газа в этих центрах. Затраты капитализируются в центрах затрат, амортизируются и списываются на текущие затраты пропорционально добыче подтвержденных запасов нефти и газа.

Суть метода в том, что цель разведочных работ трактуется как получение информации о состоянии недр, причем информации, необходимой для целей принятия решений по развитию бизнеса на данном участке недр. Таким образом, отрицательный результат поиска является таким же продуктом, как и результат положительный, поскольку эта информация также используется при принятии управ-

ленческих решений, хотя бы и решений о прекращении работ на данном участке. При таком подходе затраты на разведку капитализируются независимо от результата и распределяются между всеми затратами по ведению бизнеса пропорционально некоторой экономически обоснованной базе как затраты по информационному обеспечению [3].

Следует отметить, что согласно методу полных затрат в США накопление затрат производят по отдельным странам. В Великобритании данный метод допускает такое накопление затрат по нескольким странам, сгруппированным по регионам.

*Метод благополучных (успешных) усилий* (successful efforts method). В соответствии с этим методом затраты капитализируются только в том случае, если деятельность их побудившая, привела к ожидаемым результатам (были подтверждены запасы). Суть метода в том, что цель разведочных работ трактуется как стадия, предвещающая промышленную добычу нефти, то есть полученная информация в данном случае не рассматривается как самоценный продукт, а только, как первые затраты по добываемой нефти. Поэтому если нет нефти или если мы не знаем, будет нефть или нет, то затраты на бурение рассматриваются как текущие затраты (иногда как убытки, то есть расходы).

Таким образом, капитализироваться должны только те затраты, которые наверняка приводят к промышленным скважинам, остальные затраты считаются либо неопределенными либо не принесшими результата и признаются прочими расходами (возможно, убытками) [3]. Согласно методу успешных усилий в качестве центра затрат компания обычно принимает каждый отдельный договор аренды минеральных ресурсов, концессию или соглашение о разделе продукции [2].

На основании вышеизложенного видно, что методы предлагают разные подходы к вопросу учета затрат, понесенных в период разведки и оценки минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Основными отличительными признаками рассматриваемых методов учета затрат являются:

- вопрос капитализации затрат или отнесения их в состав затрат текущего периода;
- размер центра затрат.

Вместе с тем указанные аспекты, то есть применение метода полных затрат или метода успешных усилий, при бухгалтерском учете затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) дает существенно различающиеся результаты, оказывающие влияние на финансовую отчетность организаций добывающей промышленности. В таблице 2 представлен сравнительный анализ метода успешных усилий и метода полных затрат.

Таблица 2

Сравнительная характеристика основных методов учета затрат на разведку и оценку, применяемых организациями добывающей промышленности

Базис сравнения	Метод успешных усилий	Метод полных затрат
Представление о результате деятельности	Капитализируются только те затраты, которые связаны с будущими экономическими выгодами. Следовательно, в финансовой отчетности организации справедливо и объективно представлены результаты деятельности	Капитализируются все затраты, возникающие в период разведки и оценки независимо от обнаружения запасов. Следовательно, ухудшается достоверное и объективное представление о финансовой отчетности организации
Центры затрат	Отдельный договор аренды минеральных ресурсов, концессия или соглашение о разделе продукции	Накопление затрат производят по отдельным странам или крупным географическим регионам
Амортизация капитальных затрат	Капитализированные затраты амортизируются на тот же процент, на какой известные подтвержденные разработанные запасы центра затрат были выработаны в течение периода. Этот метод известен как метод начисления износа пропорционально добыче	Капитализированные затраты амортизируются по методу начисления износа пропорционально добыче в зависимости от доли известных подтвержденных запасов группы, добытой в течение периода
Рентабельность активов	Так как только производственные активы капитализируются, стоимость акции может расти	Капитализируются как продуктивные, так и непродуктивные затраты, что может отрицательно влиять на стоимость акций

Окончание таблицы 2

Базис сравнения	Метод успешных усилий	Метод полных затрат
Инвестиции и кредиторы	Чистые показатели прибыли, как правило, ниже и значительно колеблются. Это препятствует инвесторам и кредиторам в предоставлении средств	Финансовая отчетность являются более стабильной, что способствует привлечению инвесторов и кредиторов
Выживание новых организаций и их рост	Новые участники и растущие компании не могут позволить себе огромное списание потерь по разведке в первые годы, и их корпоративное выживание находится под угрозой	Новые и растущие компании могут процветать лучше при этом методе, потому что большинство понесенных расходов являются капитализируемыми
Подготовка информация для принятия управленческих решений	Информация об освоении отдельных месторождений более эффективна для принятия управленческих решений	Информация об отдельных скважинах скрывается в бассейне страны. Следовательно, принятие управленческих решений неэффективно
Сравнение финансовой отчетности	Из-за неустойчивого движения чистых результатов прибыли, смысл сравнение финансовой производительности в течение многих лет ослаблен	Поскольку результаты являются более стабильными, сравнение производительности являются улучшенным
Дивидендные решения	Поскольку все убытки признаются до чистых результатов, то профит прибыли в дивидендные решения более разумные	Затраты на разведку не списываются, что может привести к формированию завышенной прибыли и, как следствие, к объявлению дивидендов. Предприятие может декапитализироваться
Тест потолка (не допустить превышения общих капитализированных затрат над справедливой стоимостью компании)	Тест потолка не является обязательным	Тест потолка является обязательным
Делопроизводство и связанные с этим расходы	Относительно прост в применении. Учет дешевле, так как только один набор записей хранятся	Способ является сложным, особенно проведение «теста потолка». Учет дороже, так как должен поддерживаться меморандум записи для того, чтобы обеспечить информацию о каждой скважине
Соблюдение GAAP	Этот метод является более в соответствии с требованиями GAAP	Данный метод не строго согласуются с концепций благоразумия и согласования

Источник: собственная разработка на основании изучения специальной литературы.

На основании проведенного анализа определим их достоинства и недостатки.

По данным таблицы 2 видно, что метод учета полных затрат является достаточно противоречивым. А именно, капитализация всех затрат на разведку и оценку независимо от результата деятельности может привести к формированию завышенной прибыли и следовательно ухудшить достоверность и объективность финансовой отчетности организации. Крупные центры накопления затрат (географические регионы или отдельные страны), используемые при данном методе, приводят к принятию неэффективных управленческих решений. Главный же довод противников метода полных затрат состоит в том, что при его применении многие капитализированные затраты не соответствуют определению «актив», так как в будущем не принесут экономических выгод [1, с. 220]. Вместе с тем метод учета полных затрат допускается стандартами GAAP США. Международные стандарты финансовой отчетности также не запрещают данный метод, но вместе с тем существуют некоторые сомнения согласно его применения для формирования отчетности по МСФО.

Так, МСФО (IFRS) 6 требует, чтобы активы, связанные с разведкой и оценкой, классифицировались как материальные либо нематериальные активы в зависимости от характера актива. Другими словами, даже если компания при учете объединяет затраты, связанные с разведкой и оценкой, в рамках довольно крупных центров затрат, ей по-прежнему будет необходимо разделять материальные и нематериальные активы.

Как только техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов становится очевидной, МСФО (IFRS) 6 требует проведения тестирования активов, связанных с разведкой и оценкой, на предмет обесценения согласно МСФО (IAS) 36, переклассификации их в балансе и их дальнейшего учета согласно МСФО (IAS) 16 либо МСФО (IAS) 38. Это означает, что учет успешных и безрезультатных проектов в рамках одного центра затрат невозможен [2].

Следовательно, использование метода полных затрат для целей МСФО возможно, но с внесением значительных поправок. В связи с чем Комитет по международным стандартам финансовой отчетности в своем отчете рекомендует использовать метод благополучных усилий, так как метод соответствует теории финансового учета [4]. Однако и данный метод требует незначительных корректировок с целью применения его в МСФО, а именно в отношении капитализируемых затрат. Так, организации, занимающиеся разведкой и оценкой минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), ведущие учет и предоставляющие отчетность в соответствии с МСФО, должны применять МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов». Данный стандарт устанавливает необходимость:

- деления затрат на капитальные (которые будут признаны в качестве активов) и текущие (прочие затраты, понесенные предприятием в связи с разведкой и оценкой);
- классификация активов по разведке и оценке на материальные и нематериальные;
- оценки и переоценки активов по разведке и оценке;
- проверки активов по разведке и оценке на предмет обесценения;
- реклассификации активов по разведке и оценке при получении подтверждения коммерческой целесообразности и технической осуществимости добычи минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Определяя оптимальный метод учета затрат для организаций Республики Беларусь, следует отметить, что в условиях развития международных экономических связей, интеграции Республики Беларусь в мировой рынок возникает необходимость гармонизации Национального бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности, о чем свидетельствуют положения Директивы Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь». Стратегия дальнейшего применения МСФО в Республике Беларусь определена в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-З, а именно выделены два направления: введение обязанности составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО общественно значимыми организациями и совершенствование национальной системы бухгалтерского учета на основе МСФО.

**Заключение.** Учитывая актуальность вопросов воспроизводства и развития минерально-сырьевой базы, необходимость решения долговременных задач в области геологического изучения недр, таких как комплексный подход к использованию минеральных ресурсов, обеспечение прироста запасов традиционно добываемых полезных ископаемых, разработку месторождений полезных ископаемых как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами, считаем необходимым разработку специальных национальных стандартов Республики Беларусь с учетом международной практики для решения указанных выше методологических проблем.

Анализируя особенности двух основных методов учета затрат, применяемых в международной практике добывающих организаций, и принимая во внимание специфику осуществляемой деятельности, выбор метода учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) с целью его применения в организациях нефтегазо- и горнодобывающей промышленности Республики Беларусь обусловлен в пользу метода благополучных (успешных) усилий с учетом требований МСФО.

Рассматривая проблему деления затрат, понесенных в период разведки и оценки минеральных ресурсов, на капитальные и текущие, следует отметить, что в настоящее время в существующих стандартах, применяемых в нефтегазо- и горнодобывающей отрасли, не регламентированы четкие критерии включения затрат в состав капитализируемых. В основном приводятся перечисления состава возможных затрат без указания на конкретные критерии, использованные для отбора таких затрат, что, на наш взгляд, приводит к отсутствию их вербального определения.

Отсутствие вербального определения капитальных затрат на разведку и оценку приводит к тому, что, во-первых, указанная экономическая категория не находит отражения в бухгалтерском учете и отчетности как целостный объект для контроля и управления геологоразведочными проектами; во-вторых, не позволяет дать научного обоснования состава капитализируемых затрат при формировании стоимости долгосрочных активов, связанных с разведкой и оценкой. В результате не представляется возможным формировать в системе счетов бухгалтерского учета достоверную и исчерпывающую информационную базу о наличии капитальных затрат по разведке и оценке для принятия эффективных управленческих решений.

Капитализируемые затраты приводят к созданию долгосрочных активов. В этой связи для определения критериев отнесения затрат на разведку и оценку в состав капитализируемых были изучены экономическая сущность долгосрочных активов, принципы бухгалтерского учета в отношении соответствия доходов и расходов, а также предлагаемый состав капитальных затрат на разведку и оценку.

В качестве *условий признания затрат на разведку и оценку в составе капитализируемых* предлагаем следующие:

- *непосредственная связь затрат с периодом разведки и оценки минеральных ресурсов;*
- *вероятность получения экономических выгод; наличие надежной стоимостной оценки.*

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Райт, Ш.Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш.Д. Райт, Р. Галлан. – М.: Олимп-бизнес, 2007.
2. Особенности применения МСФО для компаний нефтегазового сектора [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_OG\\_2008\\_EN\\_/FILE/IFRS\\_OG\\_2008\\_EN.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_OG_2008_EN_/FILE/IFRS_OG_2008_EN.pdf).
3. Ефремова, А.А. Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US-GAAP и IAS / А.А. Ефремова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rbsys.ru/page.php?press-centre/publications/2003/08/09/80/>
4. Чая, В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В.Т. Чая, В.В. Понкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1.

*Поступила 02.04.2015*

#### **METHODOLOGICAL BASES OF THE ACCOUNTING OF COSTS OF INVESTIGATION AND ASSESSMENT OF MINERAL RESOURCES**

*O. METLA*

*The question of the accounting of costs of investigation and assessment of mineral resources occupies one of key places in activity of the organizations – subsoil users that is caused by high risks of not recoverability of invested funds as there is no direct link between the incurred expenses on investigation and the volume of stocks of the mineral resources found as a result of prospecting activity. Now in Republic of Belarus there are no special standards according to the accounting of the expenses connected with investigation and an assessment of mineral resources (reserves of minerals). In this regard need of creation of a branch technique and the national standard of accounting for the organizations neftegazo-and the mining industry is shown in article. Introduction in Republic of Belarus of practice of the accounting of costs of investigation and an assessment of mineral resources on a method of safe (successful) efforts is offered, and also conditions of recognition of costs of investigation and an assessment as a part of the capitalized are presented.*