

УДК 657:622.013

**МЕТОДИКА УЧЕТА ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ  
ПО РАЗВЕДКЕ И ОЦЕНКЕ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ****О.С. МЕТЛА***(Полоцкий государственный университет)*

*Исследуются вопросы учета обесценения активов в добывающей промышленности. Разработана методика проведения процедуры обесценения и отражения в учете и отчетности убытка от обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов на основе требований МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Выделены этапы процедуры проведения обесценения активов по разведке и оценке, рассмотрены существующие подходы к отражению убытка от обесценения активов, предложен вариант отражения в бухгалтерском учете признанных убытков от обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов.*

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. В этом случае возникает необходимость в проверке активов на предмет обесценения и, если его наличие имеет место, в отражении убытка от обесценения в отчетности, чтобы своевременно принимать управленческие решения о дальнейшем использовании таких активов или их реализации. Таким образом, целью проведения проверки на предмет обесценения является обеспечение уверенности в том, что активы организации не отражены по стоимости, превышающей их возмещаемую стоимость, тем самым обеспечивается реализация принципа осмотрительности, согласно которому активы и доходы организации не должны быть завышены, а обязательства и расходы – занижены.

**Основная часть.** Особое значение процесс обесценения занимает в нефтегазо- и горнодобывающих организациях, так как по своему характеру деятельности по освоению месторождений является капиталоемкой, в которой задействуются значительные объемы инвестиций в активы с длительным сроком службы. В этой связи 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 добывающей промышленности должны проводить проверку активов по разведке и оценке на предмет обесценения и учитывать изменение стоимости активов вследствие его возникновения.

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. Вопросы учета обесценения долгосрочных активов рассматривает МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», но в то же время этот стандарт 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.

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 и возмещаемой стоимостью, определяемой как большая из двух величин – чистой цены реализации и стоимости использования;

5) организации, применяемые 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 балансовой стоимости активов и включают 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: 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».

Выделим несколько этапов проведения процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) и проиллюстрируем их рисунком 1.

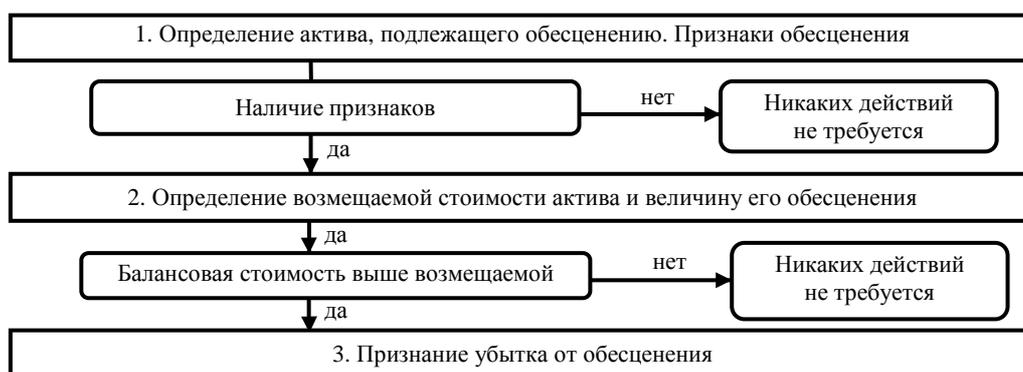


Рис. 1. Этапы процедуры проведения обесценения активов по разведке и оценке в соответствии с требованиями МСФО

Источник: собственная разработка на основании МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Рассмотрим необходимые действия добывающей организации, характерные для каждого 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.

Цель второго этапа – 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 (сумма, которую можно получить в результате продажи актива в независимой сделке между хорошо осведомленными, не зависящими друг от друга сторонами, желающими совершить такую сделку, минус затраты на продажу); ценности использования актива (приведенная (дисконтированная) сумма прогнозных будущих потоков денежных средств, которые должны возникнуть в результате продолжающегося использования актива или его выбытия по окончании срока его полезного использования) [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 если 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 единицу, генерирующую денежные потоки (ЕГДП).

В мировой практике в целях выявления обесценения скважины оборудование и сооружения обычно группируют 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, который может 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 служит 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), процентную 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, 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 схематично в виде рисунка 2.

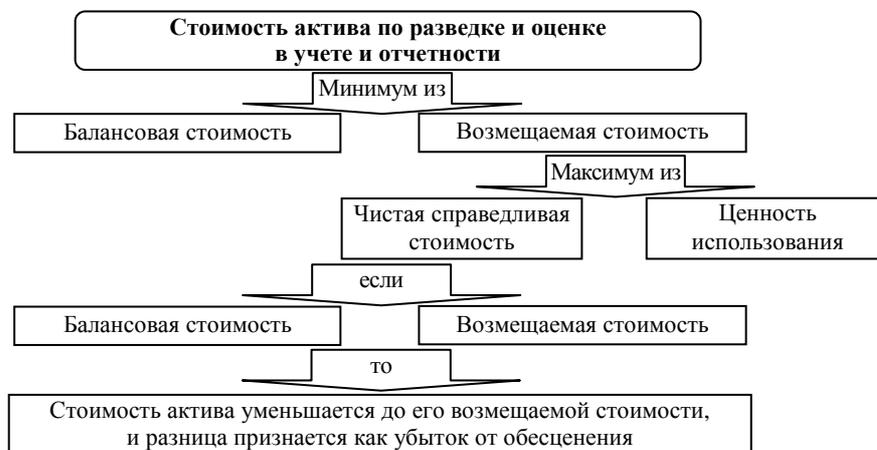


Рис. 2. Второй этап процедуры обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов

Источник: собственная разработка на основании МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

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, 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 (рис. 3).

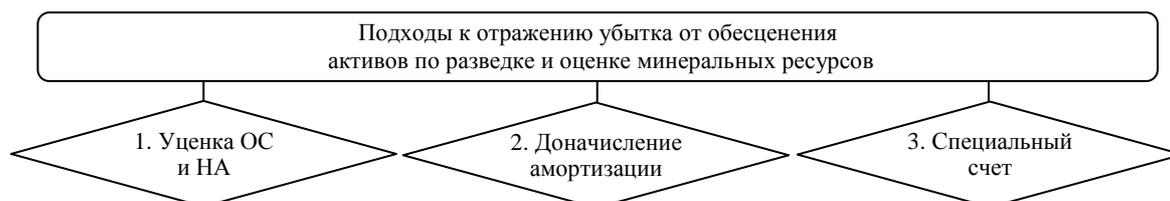


Рис. 3. Подходы к отражению убытка от обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов

*Источник:* собственная разработка на основании изучения специальной литературы.

Согласно первому подходу, обесценение активов по разведке и оценке отражают аналогично оценке основных средств или нематериальных активов в целях обеспечения единообразия учета. Вторым подходом подразумевается отражение обесценения путем одновременного «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 выше, 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 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».

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 обесце-

ненного актива или ЕГДП и подробности расчета возмещаемой стоимости (а именно, какая из величин есть справедливая стоимость или цена использования была принята в качестве возмещаемой стоимости) [6].

**Заключение.** Поводя итог вышесказанному, отметим:

1) 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»;

2) расчет возмещаемой стоимости активов по разведке и оценке необходимо проводить в случае наличия признаков, указывающих на вероятность обесценения;

3) убыток от обесценения следует отражать, если балансовая стоимость активов по разведке и оценке превышает их возмещаемую стоимость;

4) 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»;

5) 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. Разведка и оценка запасов полезных ископаемых: МСФО (IFRS) 6 // 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](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» / А.А. Васина [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iprnou.ru/article.php?idarticle=002502>. – Дата доступа: 10.05.2015.
4. Райт, Ш.Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш.Д. Райт, Р. Галлан; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2007. – 688 с.
5. Попов, А.Ю. Особенности бухгалтерского учета поисковых активов / А.Ю. Попов // Изв. 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. Обесценение активов: МСФО (IAS) 36 // Центр начального обучения МФСО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IAS/ias36.pdf>. – Дата доступа: 10.05.2015.

Поступила 09.10.2015

#### METHODS ACCOUNTING FOR THE IMPAIRMENT OF EXPLORATION AND EVALUATION MINERAL RESOURCES

*O. METLA*

*The problems of the impairment of assets in the mining industry. 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 based on the requirements of IFRS (IFRS) 6 “Exploration for and Evaluation of Mineral Resources” and IFRS (IAS) 36 “Impairment of Assets”. Stages of procedure for impairment of exploration and evaluation, review existing approaches to the impairment loss of assets, proposed a new version of the reflection in the accounting of impairment losses recognized exploration and evaluation of mineral resources.*