

Студент 3 курсу
факультету міжнародних економічних відносин ХНЕУ

ОСОБЛИВОСТІ РОЗВІДКИ ТА ОЦІНКИ ЗАПАСІВ КОРИСНИХ КОПАЛИН

Анотація. Розглянуто особливості обліку розвідки та оцінки запасів корисних копалин, проблеми визнання та оцінки активів. Відображено особливості розкриття інформації щодо розвідки та оцінки корисних копалин, а також сферу використання МСФЗ 6 "Розвідка та оцінка запасів корисних копалин".

Аннотация. Рассмотрены особенности учета разведки и оценки запасов полезных ископаемых, проблемы признания и оценки активов. Отражены особенности раскрытия информации о разведке и оценке полезных ископаемых, а также сфера применения МСФО 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых".

Annotation. The peculiarities of accounting the exploration and estimation of mineral reserves, the problems of recognition and estimation of assets are considered. The features of revealing the information on the exploration and estimation of mineral reserves, and the purview of IFRS 6 "Exploration and estimation of mineral reserves" are reflected.

Ключові слова: корисні копалини, витрати на розвідку та оцінку, активи, запаси, амортизація, виснаження, родовище.

В умовах глобалізації економіки в усьому світі активно ведеться робота з переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), які використовуються все більшою кількістю країн, що і визначає актуальність обраної теми.

Оскільки МСФЗ 16 "Основні засоби" та МСФЗ 38 "Нематеріальні активи" не розповсюджуються на запаси корисних копалин і права на них, Рада по міжнародним стандартам у 2005 році випустила МСФЗ 6 "Розвідка та оцінка запасів корисних копалин". Розуміння особливостей обліку розвідки та оцінки запасів корисних копалин є необхідним для підприємств видобувних галузей, що переходять на міжнародні стандарти звітності.

Проблеми обліку розвідки та оцінки корисних копалин розглядаються у працях багатьох вчених-економістів. Шляхи розв'язку вказаних проблем ставали предметом дослідження таких економістів, як: Астахов А. С., Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел, Смірнов В. І., Хрущов Н. А., Юмаев М. М. Проблеми обліку та списання запасів корисних копалин стали предметом дослідження Мандрика І. М., Сафіна Д. Л., Азаматова В. С., Кольцової Т. А.

Слід зазначити, що більшість дослідників детально розглянули облік видобутку корисних копалин, але недостатньо уваги приділено питанням обліку витрат, понесених ще до визнання доцільності видобутку. Це може створювати труднощі з повним відображенням усіх даних в обліку.

Метою даної роботи є розгляд розвідки та оцінки запасів корисних копалин, а також особливостей розкриття інформації щодо оцінки та розвідки корисних копалин. Об'єкт – розвідка та оцінка запасів корисних копалин. Предметом виступають запаси корисних копалин.

Особливості бухгалтерського обліку у видобувній промисловості обумовлені специфікою цієї галузі, яка полягає в тому, що:

- значні засоби залучені на всіх стадіях розробки родовищ корисних копалин;
- витрати на розвідку і розробку родовища виникають до отримання доходу;
- розвідка може бути невдалою або розробка родовища може бути економічно недоцільною, внаслідок чого понесені витрати є збитками;
- витрати окупаються впродовж декількох звітних періодів;
- наприкінці терміну експлуатації родовища більшість виробничих об'єктів не мають залишкової вартості, таким чином, амортизація залежить не від тимчасового чинника, а від об'єму видобутку;
- значні витрати можуть виникнути після закінчення розробки родовища у зв'язку з необхідністю відновлення ландшафту.

Типовими стадіями у видобувних галузях є пошук, набуття прав на корисні копалини, розвідка, оцінка, розробка, будівництво, здобування. Ці стадії можуть бути деталізовані або укрупнені і визначають класифікацію витрат.

Витрати на видобуток корисних копалин можна розділити на п'ять категорій, що відповідають процесу їх видобутку:

1. Витрати на пошуково-розвідувальні роботи – витрати на пошук родовищ, придатних для комерційної розробки.
2. Витрати на оцінку родовища – витрати на оцінку технічної здійсненності і рентабельності розробки ділянки, включаючи оцінку об'єму покладів корисних копалини і їх якості, проведення відповідних досліджень, оцінку транспортних витрат, включаючи вивчення ринку й оцінку економічної життєздатності.
3. Витрати на розробку й освоєння – витрати на забезпечення доступу до родовища корисних копалини з метою його комерційної розробки.
4. Витрати на будівництво – витрати на створення виробничих об'єктів, таких, як будівлі, техніка й устаткування для видобутку, обробки і транспортування корисних копалини.
5. Витрати на здобування – витрати на поточну експлуатацію родовища. Це включає видобуток і

передпродажну підготовку корисних копалини.

У практиці поширюються такі методи обліку витрат у видобувних галузях: 1) метод успішних зусиль; 2) метод ділянки, що цікавить; 3) метод повних витрат.

Метод успішних зусиль передбачає, що витрати, пов'язані з успішним пошуком і розробкою корисних копалини капіталізується, а якщо пошуки не увінчалися успіхом, то витрати списуються на витрати періоду.

Відповідно до методу ділянки, що цікавить, витрати накопичуються за окремими геологічними ділянками, з якими безпосередньо пов'язаний пошук запасів корисних копалин. Якщо згодом підтвердиться комерційна вигода запасів копалин на ділянці, то накопичені витрати капіталізуються і амортизуються у міру видобутку копалин. Якщо виявиться, що ділянка, яка цікавить, не містить комерційних запасів, то накопичені витрати списують на витрати періоду.

У методі повних витрат усі витрати, пов'язані з пошуком, придбанням і розробкою корисних копалини у великому центрі витрат (такому, як країна або група країн) капіталізують попри те, що окремі витрати такого центру можуть в результаті виявитися даремними.

Для обліку розвідки і оцінки запасів корисних копалини Рада з міжнародних стандартів в 2005 році випустила МСФЗ 6 "Розвідка і оцінка корисних копалин". Згідно з визначенням, наведеним у цьому стандарті, розвідка і оцінка запасів корисних копалини – це пошук запасів корисних копалин (включаючи мінерали, нафту, природний газ і подібні невідтворювані ресурси) після отримання підприємством юридичних прав на розвідку конкретної території, а також визначення технічної здійсненності і комерційної доцільності видобутку корисних копалин. Таким чином, МСФЗ 6 застосовується для обліку витрат на розвідку і оцінку, але не розглядає інші аспекти обліку підприємств, які займаються розвідкою і оцінкою запасів корисних копалини.

Витрати на розвідку й оцінку – витрати, понесені підприємством у зв'язку з розвідкою й оцінкою запасів корисних копалини до того, як доведена технічна здійсненність і комерційна доцільність видобутку корисних копалин.

МСФЗ 6 не поширюється на витрати, які були понесені раніше витрат на розвідку й оцінку (наприклад, витрати, понесені до того, як підприємство отримало юридичні права на розвідку конкретної території), або після доказу технічної здійсненності і комерційної доцільності розвідки.

Активи розвідки і оцінки – це витрати на розвідку й оцінку, визнані активами відповідно до облікової політики підприємства.

Відповідно до МСФЗ 6 підприємство повинне визначити політику відносно витрат, які слід визнавати активами розвідки і оцінки корисних копалин і застосовувати таку політику послідовно. При виборі цієї політики слід розглядати рівень, до якого витрати можуть бути пов'язані з пошуком конкретних запасів корисних копалин.

Згідно МСФЗ 6 при первинному визнанні активи розвідки і оцінки слід відображувати за собівартістю. Разом із цим слід визнавати зобов'язання на переміщення і відновлення території, які виникають унаслідок здійснення розвідки й оцінки запасів корисних копалин. У той же час не слід визнавати в якості активів розвідки й оцінки витрати, пов'язані з розробкою запасів корисних копалин. Щодо таких витрат слід керуватися положеннями МСБО 38 і концептуальною основою МСФЗ.

У той же час МСФЗ 6 тимчасово звільняє підприємство від обов'язкового застосування розглянутих положень, що стосуються зобов'язань на переміщення і відновлення території і витрат на розробку запасів.

Залежно від характеру придбаних активів розвідки і оцінки корисних копалин підприємство повинне класифікувати такі активи, як матеріальні або нематеріальні, і послідовно застосовувати класифікацію.

Після того, як продемонстрована оцінка технічної здійсненності і комерційна доцільність активів розвідки і оцінки, надалі їх слід враховувати відповідно до МСБО 16 "Основні засоби" або МСБО 38 "Нематеріальні активи". Тому подальша оцінка таких активів здійснюється на основі моделей, передбачених МСБО 16 або МСБО 38, за фактичною собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації і накопичених збитків від знецінення або за переоціненою вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації і накопичених збитків від знецінення.

Амортизацію запасів корисних копалин називають виснаженням. Виснаження – систематичне списання капіталізованих витрат на розвідку і оцінку запасів корисних копалин. Норму виснаження зазвичай розраховують за формулою:

$$\text{Норма виснаження} = \text{Вартість активу} / \text{Очікуваний об'єм здобутого.}$$

У разі, коли факти або обставини свідчать про те, що балансова вартість активу перевищує суму його відшкодування, слід проводити перевірку можливого знецінення активу відповідно до МСБО 36.

Ознаками можливого знецінення активу розвідки і оцінки є:

закінчення ліцензії на право експлуатації родовища, якщо продовження ліцензії не очікується; подальша розвідка й оцінка запасів корисних копалин у конкретному регіоні не закладена до бюджету і не планується у найближчому майбутньому;

сталися значні зміни, які негативно вплинули на головні допущення, включаючи ціни і курси валют, які служили підставою для затверджених бюджетів і планів подальшої розвідки запасів корисних копалин у конкретному регіоні;

виявлені корисні копалини визнані нерентабельними і приймається рішення про припинення подальшої розробки;

баланси вартість активів навряд чи окупиться за рахунок вдалої розробки або експлуатації родовища.

Підприємство повинне виробити облікову політику для віднесення активів, що розробляються, (розвідуваних) і оцінюваних активів на одиниці, що генерують грошові кошти, і потім послідовно застосовувати цю політику з періоду в період. Підприємство повинне оцінювати знецінення на такому рівні, який найбільш адекватно відбиває процес управління операціями. Цей рівень може складатися з однієї або більше генеруючих одиниць.

Підприємству слід розкривати інформацію, що відбиває і пояснює суми, визнані у фінансовій звітності і пов'язані з розробкою й оцінкою корисних копалин. Для цього, зокрема, вимагається розкривати:

облікові політики відносно витрат на розвідку й оцінку, включаючи визнання активів розвідки і оцінки;

суми активів, зобов'язань, доходів, витрат і грошових потоків від операційної та інвестиційної діяльності, які виникають від розвідки й оцінки запасів корисних копалин.

При цьому активи розвідки й оцінки слід розглядати як окремі класи активів і, залежно від класифікації активів, розкривати інформацію, яка передбачена МСБО 16 або МСБО 38.

Деталізація інформації відносно облікової політики залежить від специфіки і масштабів діяльності.

Формування раціональної облікової політики у добувних галузях допоможе уникнути багатьох коригувань у відображенні витрат на розвідку й оцінку корисних копалин при трансформації фінансової звітності, що відбувається останнім часом.

Розуміння та визначення особливостей обліку розвідки та оцінки запасів корисних копалин має важливе значення для прийняття рішень з управління господарською діяльністю підприємств видобувних галузей. Це зумовлює необхідність приділяти увагу подальшому пошуку шляхів вирішення проблем обліку розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.

Література: 1. Астахов А. С. Экономическая оценка запасов полезных ископаемых / А. С. Астахов. – М. : МЕМО. – 2001. – № 3. – 126 с. 2. Нидлз Б., Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с. 3. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (МСФЗ 6) // Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dipifr.info>. 4. Смирнов В. И. Подсчет запасов месторождения полезных ископаемых. – М. : Экономика, 2002. – 396 с. 5. Хрущов Н. А. Методы экономической оценки местонахождения полезных ископаемых / Н. А. Хрущов. – М., 2007. – 246 с. 6. Юмаев М. М. Платежи за пользование природными ресурсами. – М. : ИНФРА-М. 1999. – 479 с.