

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ РОЗВІДКИ І ОЦІНКИ КОРИСНИХ КОПАЛИН ВИДОБУВНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Т.В. Савчук

ІФНТУНГ, 76019, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська 15, тел. (03422) 40137
e-mail: public@nuing.edu.ua

Розглянуто основні етапи складання звітності видобувних підприємств, При цьому основну увагу зосереджено на етапі розвідки. Досліджено порядок обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин відповідно до П(С)БО 33 та відповідність цього П(С)БО міжнародному стандарту IFRS 6

Рассмотрены основные этапы составления отчетности добывающими предприятиями, причем основное внимание уделено этапу разведки. Исследован порядок учета расходов на разведку и оценку полезных ископаемых в соответствии с П(С)БУ 33 и соответствие этого П(С)БУ международному стандарту IFRS 6

The main stages of financial reports drawing up on the extracting enterprises. It was researched the procedure of costs accounting in prospecting and evaluation of raw minerals according to the NAS 33 it was also researched its accordance to the IFRS 6.

Сьогодні в Україні продовжується активна робота з гармонізації українських стандартів бухгалтерського обліку із міжнародними стандартами. Це зумовлено наявністю низки нормативно-правових актів.

Ще у 1998 році серед важливих завдань Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. № 1706, йшла мова про приведення у відповідність української системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. У Меморандумі про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій, прийнятому 08.11.2002 р., зазначено, що виконання зазначеної Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів забезпечило впровадження основних принципів, методів та оцінок, передбачених міжнародними стандартами фінансової звітності, в облікову практику підприємств і організацій України. Розділом 3 Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629-IV бухгалтерський облік визначено як одну з пріоритетних сфер такої адаптації. Так, метою реформування національного бухгалтерського обліку визначено запровадження системи, сумісної із міжнародними стандартами. Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку своїм рішенням від 13.07.2006 р. № 570 схвалила Концепцію розкриття інформації на фондовому ринку. Згідно з цим рішенням система розкриття інформації емітентів цінних паперів повинна ґрунтуватися, в тому числі, і на

принципі впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Для впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності потрібно докласти значних зусиль, що потребує тривалого часу. Новим етапом до реформування бухгалтерського обліку стала Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, ухвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р, метою якої є удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Дана стратегія передбачає заходи, спрямовані на налагодження співробітництва Міністерства фінансів України з Радою міжнародних стандартів фінансової звітності для запровадження в Україні міжнародних стандартів та їх офіційного оприлюднення. Для цього між Міністерством та Фондом Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку було укладено Угоду про відмову від авторських прав на обмежених територіях, що набрала чинності з 1 жовтня 2007 року. За цією угодою Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відмовився від авторських прав на переклад Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів фінансової звітності та Тлумачень, виданих Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності чи Постійним комітетом з тлумачень українською мовою. Це дає змогу Міністерству фінансів України офіційно оприлюднювати міжнародні стандарти українською мовою та забезпечувати вільний доступ до них усіх суб'єктів господарювання.

Крім того, на реалізацію даної Стратегії було затверджено вимогу, яка полягає у тому, що з 2010 року підприємства-емітент, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів

торгівлі на фондовому ринку, банки і страховики за власним рішенням інші емітенти цінних паперів і фінансові установи повинні складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності.

У зв'язку з цим можна стверджувати, що національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку розробляються Міністерством фінансів України на основі відповідних міжнародних із врахуванням специфіки української економіки. Останнім часом Міністерством фінансів України вноситься багато змін до чинних П(с)БО та інших нормативно-правових документів з питань бухгалтерського обліку для удосконалення діючих стандартів, врахування внесених змін до міжнародних стандартів, а також усунення виявлених суперечностей та неточностей. Крім того, цим органом приймаються нові положення. Саме так було прийнято і П(с)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», затверджений 26.08.2008р., відповідником якого є міжнародний стандарт фінансової звітності IFRS 6 «Розробка та оцінка мінеральних ресурсів», прийнятий у грудні 2004 року [1].

Метою даної статті є дослідження основних етапів складання звітності видобувних підприємств та порядку відображення витрат з розвідки та оцінки запасів корисних копалин. Для цього проаналізуємо основні положення національного П(с)БО 33 та оцінимо їх відповідність до вимог МСФЗ (IFRS) 6 з метою визначення правильності відображення активів та витрат у звітності видобувного підприємства.

Ці питання є надзвичайно важливими, адже від того, як будуть відображені ці витрати в обліку, можна суттєво змінити картину фінансового стану видобувного підприємства.

П(с)БО 33 визначає методологічні засади формування інформації про такі специфічні витрати і активи, як витрати на розвідку та визначення обсягів та якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ), які займаються розвідкою запасів [2]. Серед інших, розвідкою займаються видобувні підприємства.

Відповідно до «Міжнародного керівництва по оцінці – видобувні галузі промисловості», розробленого Міжнародним комітетом за стандартами оцінки у 2004 році, яке є специфічним керівництвом з оцінки активів видобувних галузей, видобувними визначено галузі промисловості, залучені до виявлення, вилучення та пов'язану з цим переробку природних ресурсів, що знаходяться на земній поверхні, в ній чи поблизу неї. Всі видобувні галузі промисловості можна поділити на мінеральні і нафтові [3].

Згідно з тими ж міжнародними стандартами оцінки мінеральний чи нафтовий майновий інтерес складає майно розвідки і розвідані площі. Цей інтерес активно розвідується з метою виявлення мінеральних чи нафтових родо-

вищ, але його господарська доцільність ще економічно не обґрунтована.

Відповідно до Положення про проектування гірничодобувних підприємств України та визначення запасів корисних копалин за ступенем підготовленості до видобування, затвердженого наказом Міністерства промислової політики України від 7 травня 2004 р. № 221, корисними копалинами є природні мінеральні речовини, які можуть використовуватися безпосередньо або після їх обробки. До природних мінеральних ресурсів можна віднести мінерали, нафту, природний газ, а також інші аналогічні невідновлювані ресурси. Ресурсами є і звичайні підземні води, екологічно чисті й безпечні для пиття населення.

Покладами корисних копалин вважається скупчення корисних копалин у надрах або на земній поверхні, оконтурені відповідно до вимог кондицій щодо якості, кількості, умов залягання та розробки мінеральної сировини, а родовище корисних копалин, в свою чергу, – це сукупність зближених покладів корисних копалин у надрах, а також у місцях складування відходів виробництва або втрат продуктів переробки сировини, які за кількістю та умовами залягання є придатними для промислового використання. Відповідно до ст. 5 Кодексу України «Про надра» [4] родовища корисних копалин є нагромадженням мінеральних речовин у надрах, на поверхні землі, в джерелах вод та газів, на дні водоймищ, які за кількістю, якістю та умовами залягання є придатними для промислового використання. Як бачимо, родовищем корисних копалин вважаються тільки поклади, придатні до промислового використання.

Відповідно до вищезазначеного Положення запаси корисних копалин – це кількість корисних копалин, виявлена та підрахована на місці залягання за даними геологічного вивчення відкритих родовищ (покладів). А комплекс спеціальних робіт і досліджень, що здійснюються з метою геологічного вивчення надр називаються геологорозвідувальними роботами.

Прийнятий П(с)БО 33 є на даний час єдиним, що розглядає особливості обліку у видобувних підприємствах. Жоден інший національний стандарт не розглядає особливостей обліку в цій галузі. В міжнародних стандартах така ж ситуація. Більше того, в усіх основних стандартах: і в міжнародних, і в національних з розгляду виключаються питання обліку запасів корисних копалин, прав на їх видобування тощо.

Прийняття такого окремого стандарту зумовлене специфічними умовами, в яких працюють видобувні підприємства, а саме:

- високий рівень ризику;
- не тісний зв'язок між ризиками і вигодами;
- висока вартість окремих проектів;
- унікальність договорів про розподіл витрат;
- великий розрив часу між витратами і отриманням вигоди від видобутку;
- посилена увага, контроль і регулювання з боку держави;

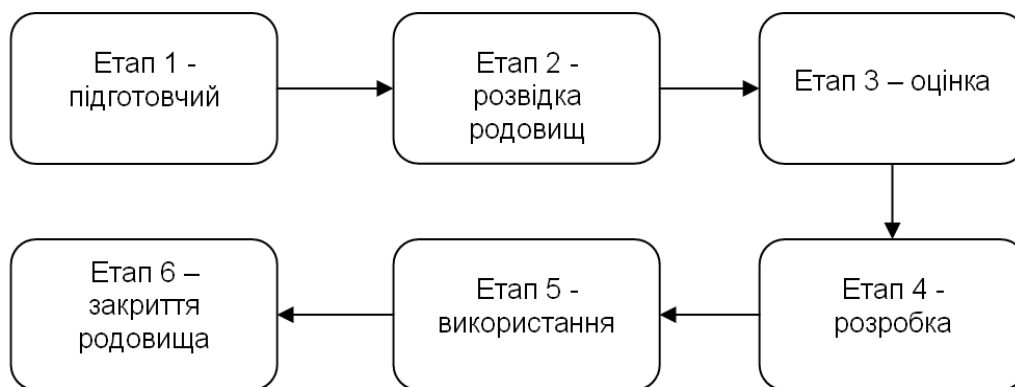


Рисунок 1 – Схема складання звітності видобувними підприємствами

- інші економічні, технологічні і політичні чинники.

Отже, для видобувних підприємств характерний високий рівень невизначеності, особливо на етапі розвідки та видобування, велика різноманітність угод про розподіл ризиків, а також активне втручання держави. Оскільки умови діяльності підприємств є специфічними, то і облік в багатьох питаннях є унікальним, а, значить, повинен проводитись за певними правилами.

Робота над IFRS 6 була розпочата Комітетом з МСБО ще у 1998 році. Пізніше цю роботу продовжила Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності. Передбачалось, що буде прийматись всеоб'ємний стандарт, який розкриватиме порядок обліку всіх основних сфер діяльності підприємств цієї галузі. Але мета не була досягнута, тому робота над цим триває. Натомість було прийнято стандарт, що розглядає тільки частину операцій, а тому є ніби проміжним етапом до прийняття повного стандарту, що розглядає незначну частину операцій видобувних підприємств.

Щоб визначитись з колом питань, що розглядаються IFRS 6 та П(с)БО 33, розглянемо основні етапи процесу складання звітності видобувного підприємства [5] (рис. 1).

Планування геологорозвідувальних робіт, які фінансуються коштом державного бюджету, здійснюється відповідно до ГСТУ 41-0032526-00-019-2000, затвердженого наказом Геолкому від 17.03.2000 № 44 і зареєстрованого Українським науково-дослідним інститутом стандартизації, сертифікації та інформатики Держстандарту України 20.04.2000 за № 504/200407.

Відповідно до п. 6.7. цього стандарту, до виконавців геологорозвідувальних робіт доводиться завдання щодо вивчення геологічних об'єктів у вигляді геологічного завдання, що видається повноважним органом влади з геологічного вивчення та використання надр (нині – Держгеолслужба).

На кожний об'єкт геологорозвідувальних робіт видається тільки одне геологічне завдання, яке включає всі питання, які повинні бути вирішені в ході геологорозвідки, і передбачених відповідними стадіями геологорозвідувального процесу згідно з ГСТУ 41-0032626-00-

011 "Етапи і стадії геологорозвідувальних робіт на нафту і газ" (порядок проведення) та Положення про стадії геологорозвідувальних робіт на тверді корисні копалини, затвердженого наказом Геолкому від 15.02.2000 № 19 (зареєстроване в Мін'юсті 02.03.2000 № 124/4345).

На весь обсяг геологорозвідувальних робіт, визначений геологічним завданням, складається проектно-кошторисна документація, яка після проведення державної експертизи не переглядається упродовж всього терміну виконання робіт, крім випадків перезатвердження геологічного завдання.

За названим стандартом не допускається видавання геологічних завдань на окремі види геологорозвідувальних робіт, а також на один об'єкт декільком організаціям.

Відповідно до п. 3 ст. 4 Закону України "Про угоди про розподіл продукції" держава за посередництвом уповноважених органів видає інвесторам в установленому порядку дозволи (ліцензії) на користування надрами та ведення підприємницької діяльності з пошуку (розвідки) та експлуатації родовищ корисних копалин.

Порядок видавання спеціальних дозволів (ліцензій) на користування надрами з метою геологічного вивчення надр, у тому числі, дослідно-промислової розробки корисних копалин загальнодержавного значення було розроблено відповідно до статті 16 Кодексу України «Про надра» Кабінетом Міністрів України в 1995 році та затверджено Постановою КМУ від 31.08.1995 № 709.

Згідно з цим порядком, ліцензії на користування надрами надаються Держкомгеології за погодженням з Мінекобезпеки, і, як правило, на конкурсних засадах. Порядок проведення конкурсів встановлює Держкомгеології, яке і веде облік виданих ліцензій.

Указом Президента України від 15.12.1999 № 1573/99 "Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади" на базі Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України, Держкомгеології та інших органів виконавчої влади утворено Міністерство екології та природних ресурсів України (Мінекоресурсів).

У червні 2000 року набрав чинності Закон України № 1775-III "Про ліцензування певних

видів господарської діяльності". Відповідно до його положень реалізацію державної політики у сфері ліцензування здійснює Кабінет Міністрів України (ст. 4), і господарська діяльність з пошуку (розвідки) корисних копалин підлягає ліцензуванню (ст. 9).

Кабінет Міністрів України на виконання цього Закону своєю Постановою від 14.11.2000 № 1698 "Про затвердження переліку органів ліцензування" визначив органом ліцензування діяльності з пошуку (розвідки) корисних копалин Мінекоресурсів.

У складі Мінекоресурсів діє та підпорядковується йому відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 30.03.2002 № 439 урядовий орган державного управління - Держгеолслужба, який, відповідно до покладених на нього завдань, видає ліцензії на пошук (розвідку) корисних копалин.

Термін користування надрами за ліцензією (термін дії ліцензії) не повинен перевищувати для геологічного вивчення надр п'ять років.

Відповідно до ст. 14 Кодексу України «Про надра» надра можуть надаватись у користування для:

- ✓ геологічного вивчення, в тому числі дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;

- ✓ видобування корисних копалин;

- ✓ будівництва та експлуатації підземних споруд, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у тому числі споруд для підземного зберігання нафти, газу та інших речовин і матеріалів, захоронення шкідливих речовин і відходів виробництва, скидання стічних вод;

- ✓ створення геологічних територій та об'єктів, що мають важливе наукове, культурне, санітарно-оздоровче значення (наукові полігони, геологічні заповідники, заказники, пам'ятки природи, лікувальні, оздоровчі заклади та ін.);

- ✓ задоволення інших потреб.

Під час геологічного вивчення надр здійснюються геолого-геофізичні дослідження; виявлення і підготовка площ геолого-геофізичними методами; структурне, опорне і параметричне буріння; пошуки і розвідка родовищ; підрахування запасів нафти й газу.

Кабінетом Міністрів України відповідною Постановою від 4 лютого 1998 р. № 118 було затверджено перелік витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин з відповідними витратами на їх розробку, що включаються до окремої групи витрат платника податку на прибуток, які підлягають амортизації. Оскільки вказана постанова має загальний для всіх корисних копалин перелік витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування запасів корисних копалин, то у зв'язку із специфікою кожної галузі були розроблені галузеві нормативно-правові акти, які містять детальну класифікацію витрат на різних стадіях виробничого процесу, зокрема галузевий стандарт України № 320-2002 "Розвідка (дорозвідка) та облаштування родовищ нафти і газу. Складові елементи видів ро-

біт та об'єкти будівництва", затверджений наказом Мінпаливенерго від 20.03.2002 р. № 192; галузевий стандарт України "Етапи і стадії геологорозвідувальних робіт на нафту і газ" № 41-00032626-00-011-99, затверджений наказом Комітету України з питань геології та використання надр від 31.12.99 р. № 238; Тимчасова інструкція по розробці техніко-економічних обґрунтувань (ТЕО), робочих креслень та кошторисів для будівництва об'єктів облаштування нафтових, газових та газоконденсатних родовищ (ВСН 10-78), затверджена Міністерством нафтової промисловості від 10.07.78 р.; галузевий стандарт України "Дослідно-промислова розробка нафтових, газових і газоконденсатних родовищ" № 41-00032626-00-016-2000, затверджений наказом Міністерства екології та природних ресурсів України від 25.07.2000 р. № 83; галузевий стандарт України "Спорудження розвідувальних і експлуатаційних свердловин на нафту та газ на суші" № 41-00032626-00-007-97, затверджений наказом Держкомгеології України та Держнафтогазпрому України від 24.12.97 р. № 154/263.

У галузевому стандарті № 320-2002 "Розвідка (дорозвідка) та облаштування родовищ нафти і газу. Складові елементи видів робіт та об'єкти будівництва" дається визначення поняття розвідки:

розвідка родовищ нафти і газу – етап (комплекс) геологорозвідувальних робіт, що здійснюються з метою визначення геометричних, фільтраційно-ємнісних, геолого-промислових та інших параметрів відкритих родовищ нафти і газу, підрахунку розвіданих запасів вуглеводнів, визначення всіх параметрів, необхідних для складання проекту розробки родовища.

Схоже визначення розвідки дається і в Правилах розробки нафтових та газових родовищ, що затверджені Міністерством нафтової промисловості СРСР від 15.10.84 р. № 44:

розвідка – комплекс робіт, що включають буріння за визначеною системою оптимального числа розвідувальних свердловин, їх випробування та пробну експлуатацію, проведення на них промислово-геофізичних та гідродинамічних досліджень, лабораторні дослідження відібраного з них керна та пластових флюїдів з метою підготовки запасів у відповідностях, необхідних для складання технологічної схеми розробки.

Тобто основною складовою розвідки є саме бурові роботи, що в результаті формують вартість розвідувальної свердловини.

За призначенням, що дається в проекті на спорудження розвідувальної свердловини, така свердловина не призначена для розробки родовища, а лише для розвідки корисних копалин (нафти і газу).

У разі виявлення розвідувальною свердловиною нафти і газу дана свердловина передається в дослідно-промислову розробку, а у разі позитивних результатів при дослідно-промисловій розробці проводиться затвердження запасів і свердловина передається в промислову розробку.

Відповідно до визначення, наведеного у Класифікації запасів і ресурсів корисних копалин державного фонду надр, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 5 травня 1997 р. № 432, оцінка ресурсів корисних копалин і компонентів — це наближене визначення кількості та якості корисних копалин і компонентів на основі аналізу сприятливих геологічних та економічних передумов і позитивних результатів геологічних, геофізичних та інших досліджень

Згідно зі ст. 45 Кодексу України «Про надра» для визначення промислової цінності родовищ і оцінки запасів корисних копалин по кожному родовищу встановлюються кондиції на мінеральну сировину, що становлять сукупність вимог до якості і кількості корисних копалин, гірничо-геологічних та інших умов розробки родовища.

Кондиції на мінеральну сировину розробляються з урахуванням раціонального використання всіх корисних копалин, а також наявних у них цінних компонентів і підлягають експертизі Державною комісією України по запасах корисних копалин.

Порядок розробки кондицій на мінеральну сировину встановлюється Державною комісією України по запасах корисних копалин.

Запаси корисних копалин розвіданих родовищ, а також запаси корисних копалин, додатково розвіданих у процесі розробки родовищ, підлягають експертизі та оцінюються Державною комісією України по запасах корисних копалин у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Запаси корисних копалин підраховуються за результатами геолого-розвідувальних робіт або розробки родовищ корисних копалин. Окремо підраховуються запаси корисних копалин, що належать до різних класів за рівнем їх промислового значення, ступенем техніко-економічного та геологічного вивчення.

У Державному балансі запасів корисних копалин обліковуються запаси всіх корисних копалин, а також перспективні ресурси нафти і газу. Нові родовища зараховуються до Державного балансу на основі даних щодо кількості, промислового значення і ступеня вивчення запасів та достовірності ресурсів корисних копалин.

Після проведеної розвідки родовище корисних копалин вводиться у розробку, під час якої може проводитись дорозвідка і експлуатаційна розвідка.

Дорозвідка розроблюваних родовищ проводиться в недостатньо вивчених їх частинах (флангах, глибоких або верхніх горизонтах, відокремлених ділянках тощо) і здійснюється послідовно згідно з планами проведення видобувних робіт.

Експлуатаційна розвідка, яка випереджає розвиток видобувних робіт, уточнює визначені геологічною розвідкою дані про морфологію, внутрішню будову, умови залягання і розробки покладів корисних копалин, та про якість мінеральної сировини за даними додаткових сверд-

ловин або гірничих виробок, що проводяться перед видобувними роботами.

Експлуатаційна розвідка, яка супроводжує видобувні роботи, уточнює кількісні та якісні показники покладів корисних копалин за даними досліджень в експлуатаційних і режимних свердловинах, очисних гірничих виробках тощо.

Законом України від 12.07.2001 р. № 2665-III "Про нафту і газ" визначено, в чому заключається етап розробки, а саме: «розробка родовища нафти і газу – технологічний процес вилучення з родовища нафти, газу та супутніх їм корисних компонентів, який складається з двох послідовних етапів – дослідно-промислової розробки родовища та промислової розробки родовища».

За результатами проведених робіт із дорозвідки і експлуатаційної розвідки родовищ (ділянок) корисних копалин, які розробляються, здійснюється переведення попередньо розвіданих запасів у розвідані, підрахунок і облік додатково виявлених запасів.

На основі викладеного можна зробити висновок, що здійснення розвідки і дорозвідки необхідно для вивчення будови земної кори з метою виявлення та отримання даних про поклади корисних копалин.

На етапі використання проводиться вже безпосередня експлуатація родовища, видобуток корисних копалин з промисловим призначенням, після завершення якого родовище закривається.

Відповідно до ст. 46 Кодексу України «Про надра» видобуті корисні копалини, запаси корисних копалин, які втратили промислове значення, а також втрачені у процесі видобування, або не підтверджені під час наступних геолого-розвідувальних робіт чи розробки родовища, підлягають списанню з обліку гірничодобувного підприємства в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Результати списання з обліку запасів корисних копалин обліковуються у Державному інформаційному геологічному фонді України.

Отже, можна сказати, що основним активом видобувних компаній є резерви і ресурси корисних копалин. Ці терміни слід розрізняти, оскільки вони не тотожні. Ресурсами є ті корисні копалини, які залягають в родовищах, і економічна доцільність видобування яких є ще не визначена. Резервами вже стають ті ресурси, ті корисні копалини, щодо яких вже існує економічне обґрунтування доцільності подальшого видобування.

IFRS 6, так само як і вітчизняний відповідник П(с)БО 33, розглядає не весь цей складний процес, а тільки його частину: від моменту отримання дозволу на проведення розвідки корисних копалин до моменту отримання обґрунтованого підтвердження технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин або їх відсутності.

Видобувні компанії повинні почати застосовувати вимоги IFRS 6 з 1 січня 2006 р., а національний П(с)БО 33 вводиться в дію, почи-



Рисунок 2 – Класифікація активів розвідки та оцінки запасів корисних копалин

наючи з 1 січня 2009 року. Але міжнародний стандарт містить зауваження, якого немає у національному. Згідно з IFRS 6 видобувним підприємствам дозволено і після 1 січня 2006 року продовжувати застосовувати свою облікову політику щодо витрат на розвідку корисних копалин, яка була розроблена до 1 січня 2006 року навіть і в тому випадку, якщо це суперечить вимогам даного стандарту, інших МСБО чи концептуальної основи складання фінансової звітності за міжнародними стандартами. Якщо ж підприємство за власним бажанням вирішує внести відповідні зміни до облікової політики, то це слід зробити відповідно до вимог МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки».

Для здійснення розвідки компанії можуть купувати чи отримувати різні активи, які відображаються в обліку відповідно до свого характеру. Так, наприклад, спеціальне бурове устаткування, обладнання для розвідки надр, буде обліковуватись за всіма правилами основних засобів. А вартість придбаних дозволів, ліцензій на розвідку відобразатиметься як нематеріальні активи. Витрати ж на розвідку та оцінку запасів корисних копалин формуватимуть окремий клас активів.

Отже, звідси можна зробити висновок, що в обліку видобувних компаній на етапі розвідки можуть формуватись 3 класи активів (рис. 2).

Стандарти підкреслюють, що ці витрати протягом означеного періоду часу не списуються на витрати періоду, а визнаються окремим активом. Якщо згідно міжнародних стандартів це зробити не складно, так як за відсутності Плану рахунків підприємство для обліку цього активу створить окремий рахунок. У системі національного фінансового обліку усе складніше, оскільки існує чіткий План рахунків з обмеженим переліком бухгалтерських рахунків. На нашу думку, для обліку такого специфічного активу найкраще підійде окремий субрахунок до рахунку 15 «Капітальні інвестиції», наприклад, субрахунок 156 «Витрати на розвідку та оцінку запасів корисних копалин».

При первісному визнанні актив по розвідці і оцінці корисних копалин оцінюється за собівартістю в розрізі запропонованих стандартом елементів.

У П(с)БО 33 дано наступний перелік елементів витрат на розвідку запасів корисних копалин, а саме:

- ◆ витрати, пов'язані з отриманням (придбанням) права на розвідку запасів корисних копалин;
- ◆ витрати на виконання топографічних, проектних, геологорозвідувальних робіт, геохімічних та геодезичних досліджень;
- ◆ витрати на спорудження розвідувальних, випереджальних експлуатаційних і нагнітальних свердловин та шурфову розвідку;
- ◆ витрати на взяття зразків і проб;
- ◆ витрати, пов'язані з державною експертизою та визначенням обсягів запасів корисних копалин;
- ◆ витрати, пов'язані з визначенням технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин;
- ◆ амортизація основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин;
- ◆ інші витрати, безпосередньо пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин.

Підприємство самостійно конкретизує в своїй обліковій політиці, які саме витрати будуть визнаватись як актив з розвідки і оцінки і послідовно застосовувати цю політику на практиці. Ключовим критерієм при цьому буде рівень зв'язку, за якого ці витрати можна пов'язати з пошуком конкретних корисних копалин. Якщо такого зв'язку немає, витрати списуються на витрати періоду.

Відповідно до П(с)БО 33, так само, як і у міжнародній практиці, актив по розвідці і оцінці корисних копалин не амортизується навіть якщо розвідка корисних копалин триває понад рік. І у цьому є сенс, оскільки економічну вигоду від цього активу підприємство ще не отримує. Але для того, щоб забезпечити дотримання принципу обачності, на кожен дату балансу такий актив повинен тестуватись на можливе знецінення. У національному фінансовому обліку зменшення корисності такого активу відобразатиметься відповідно до П(с)БО 28 «Зменшення корисності».

Оскільки даний актив є досить специфічним, П(с)БО 33 наводить приклади можливих ознак знецінення:

- ◆ дозволений період розвідки у межах визначеної ділянки (території) закінчився або закінчиться протягом найближчого часу, а його продовження не очікується;

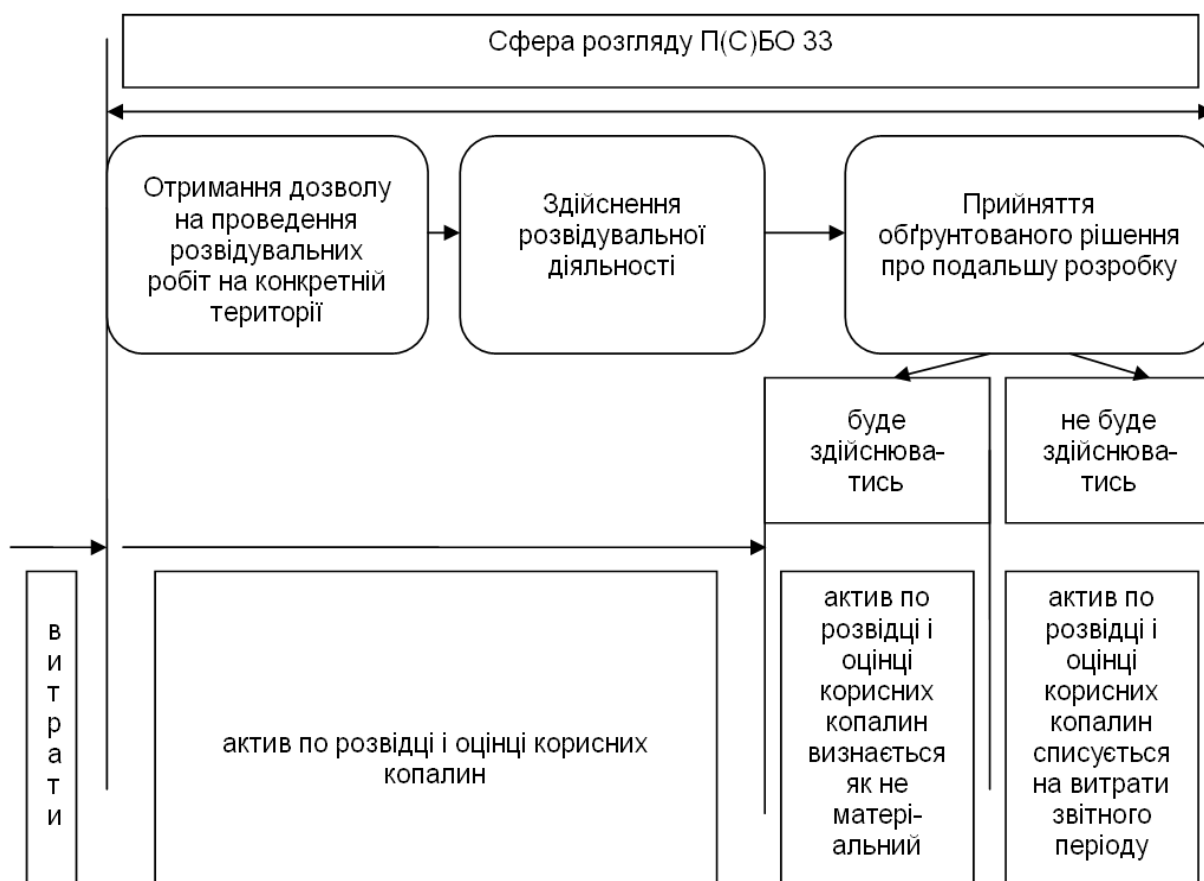


Рисунок 3 – Структурно-логічна схема відображення в обліку витрат по розвідці і оцінці запасів корисних копалин

♦ витрати на розвідку запасів корисних копалин в межах визначеної ділянки (території) на наступний рік підприємством не передбачені;

♦ видобуток обсягу запасів корисних копалин, який встановлено за результатами розвідки запасів, у межах визначеної ділянки (території) є технічно неможливим та / або економічно недоцільним і підприємство вирішило припинити тут роботи.

IFRS 6 доповнює цей перелік ще однією ознакою – наявні дані свідчать про те, що навіть у разі ймовірного переходу до розробки ресурсів у межах визначеної ділянки (території), балансова вартість активу з розвідки та оцінки запасів корисних копалин навряд чи окупиться повністю.

Крім того, в міжнародному стандарті конкретизовано рівень, на якому активи по розвідці і оцінці корисних копалин повинні тестуватись на можливе знецінення. Зокрема, дозволяється, щоб рівень аналізу на знецінення включав одну або кілька генеруючих одиниць. Єдине обмеження – вони не повинні виходити за межі операційного сегмента. У національному стандарті ці питання відсутні.

Визнаний актив по розвідці і оцінці корисних копалин пізніше або списується на витрати звітного періоду, або визнається нематеріальним активом.

Актив з розвідки і оцінки корисних копалин списується на витрати звітного періоду відповідно до П(с)БО 16, якщо:

- подальша розвідка запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території) не передбачається;
- видобуток визначених запасів корисних копалин є технічно неможливим та / або економічно недоцільним;
- закінчився термін дії ліцензії та інших спеціальних дозволів у межах визначеної ділянки та не очікується його продовження.

Якщо ж видобуток визначених запасів корисних копалин на даній ділянці (території) визнається технічно можливим та / або економічно доцільним, актив по розвідці і оцінці корисних копалин визнається нематеріальним активом. Облік такого активу, на нашу думку, слід відображати на рахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Звичайно може виникнути бажання облікувати цей актив на рахунку 121 «Права на користування природними ресурсами», проте, на нашу думку, це буде некоректно, тому що собівартість цього активу включає не тільки право на використання родовища, але і інші витрати, наприклад, амортизація бурового обладнання.

У міжнародному стандарті немає такої категоричної вимоги щодо обліку цього активу в складі нематеріальних активів. Він може визнаватись як нематеріальний, або ж як матеріаль-

ний актив залежно від свого характеру. Обраний підхід повинен послідовно застосовуватись з періоду в період без змін.

Подальший облік цього активу П(с)БО 33 не розглядає, але по аналогії з міжнародними стандартами можна очікувати, що облік його мав би вестись відповідно до П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» за однією з двох моделей:

- або за фактичною вартістю за мінусом накопиченої амортизації і накопичених збитків від знецінення

- або за переоціненою вартістю за мінусом накопиченої амортизації і накопичених збитків від знецінення.

Узагальнимо все викладене вище (рис. 3).

У примітках до фінансової звітності щодо витрат на розвідку та оцінку запасів корисних копалин наводиться інформація про суму визнаних активів, зобов'язань, доходів та витрат діяльності, що пов'язана з розвідкою запасів корисних копалин. Крім того, обов'язково потрібно наводити інформацію про наявність залишків на початок і кінець звітного періоду, а також суми надходження і вибуття за період. Щодо грошових потоків, то у примітках слід розкривати інформацію про рух грошових коштів з діяльності, пов'язаної з розвідкою запасів корисних копалин за період.

Як бачимо, не виявлено жодної суперечності між вимогами національного П(С)БО 33 та міжнародного IFRS 6. Але, як і у більшості інших стандартів, вимоги національного є більш строгими і конкретнішими.

Застосування вимог галузевого стандарту всіма видобувними підприємствами дасть змогу зробити їхню звітність більш прозорою та забезпечить її зіставлюваність зі звітністю інших підприємств галузі як в Україні, так і за кордоном. А маючи єдиним методологічний підхід до відображення у звітності витрат з розвідки та оцінки запасів корисних копалин можна з більшою надійністю використовувати дані звітності видобувних підприємств для фінансового аналізу і прогнозування.

Шкода лише, що єдиний галузевий стандарт розглядає тільки окремі сфери діяльності видобувних підприємств. Не розкритих питань залишається ще дуже багато.

Оскільки не всі аспекти діяльності видобувних підприємств розглядаються, тому вихід для підприємств видобувної галузі один: для обліку інших об'єктів обліку застосовувати загальні стандарти, а специфічні питання, пов'язані з витратами на розвідку та визначення обсягів та якості запасів корисних копалин та її розкриття, у фінансовій звітності відображати відповідно до П(с)БО33.

Література

- 1 IFRS 6 «Exploration for and evaluation of mineral resources» [Електронний ресурс] http://www.bnb.be/NR/rdonlyres/868DE7E8-9A7D-481A-A307-712039C629A5/4027/IFRS06_en.PDF
- 2 П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [Електронний ресурс] <http://www.nibu-factor.ua/ukr/info/instrbuch/psbu33>
- 3 Калгин В. Учетные системы можно сделать ближе [Електронний ресурс] /В.Калгин // Консультант <http://www.phin.ru/lib-rar/112-2008-y5/142/index.shtml>
- 4 Кодекс України «Про надра» / Верховна рада України. – Офіц. вид. – К. : Відомості Верховної Ради (ВВР). – 1994. - № 36. - с. 340.
- 5 Кловська Ю. Коментар. Мінфін наближує П(С)БО до МСФЗ... [Електронний ресурс] / Ю.Кловська // Бухгалтерський тижневик «Дебет-Кредит». Документи для роботи. – 2008. – 6 жовт. (№ 40) <http://www.dtk.com.ua>

Стаття постуила в редакційну колегію
25.02.09

Рекомендована до друку професором
М. О. Данилюком