

THE PRACTICAL SCIENCE EDITION

independent

AUDITOR

№11(1)2015





Засновники:

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»



ТОВ «Видавництво «СОВА»



Фрегтон
Партісіпейшн Лімітед

Рекомендовано до друку рішенням засідання
Вченої ради ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
(Протокол № 8 від 26.03.2015 р.).

Видавець: ТОВ «Видавництво «СОВА»

Генеральний директор:
Олена Мещишина

Технічний директор, відповідальний за випуск:
Галина Сременко

Головний редактор:

Юрій Кузьмінський,
д.е.н., професор, Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана, Україна

Редакційна колегія:

Ніколя Берлан,
професор, доктор управлінського обліку,
Університет Париж-Дофін, Франція

Микола Бондар,
д.е.н., професор, Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана, Україна
(заступник головного редактора)

Тадеуш Вавак,
д.е.н., професор, Ягелонський університет у Кракові,
Республіка Польща

Тадеуш Вашингський,
д.е.н., професор, Варшавський політехнічний університет,
Республіка Польща

Світлана Вегера,
д.е.н., Полоцький державний університет,
Республіка Білорусь

Лілія Григоров,
д.е.н., Молдавська економічна академія,
Республіка Молдова

Ірина Дрозд,
д.е.н., професор, Київський національний університет
ім. Т. Шевченка, Україна (заступник головного редактора)

Володимир Курбатков,
д.е.н., професор, Північно-кавказька філія
Білогородського державного технологічного університету
імені В.Г. Шухова, Російська Федерація

Михайло Кутер,
д.е.н., професор, Кубанський державний університет,
Російська Федерація

Дмитро Панков,
д.е.н., професор, Білоруський державний економічний
університет, Республіка Білорусь

Жак Рішар,
професор, дипломований бухгалтер,
Університет Париж-Дофін, Франція

Світлана Свірко,
д.е.н., професор, Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана, Україна
(заступник головного редактора)

Марина Воронова,
к.е.н., доцент, Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана, Україна
(відповідальний секретар)

Літературний редактор:

Анна Кравченко

Дизайн і верстка:
Сергій Компанієць

Адреса редакції та видавця:
вул. Антоновича, 23-В, м. Київ, Україна, 01004

E-mail: np@n-auditor.com.ua

Тел.: +38 (044) 501 02 01

© ТОВ «Видавництво «СОВА»
Науково-практичне видання з питань економіки.
Висвітлення економічних питань та проблем з наукової точки
зору, опублікування результатів дисертаційних досліджень,
наукових та фахових статей.
Періодичність видання: 1 раз на квартал.
Мова: українська, російська, англійська
(змішаними мовами та паралельними випусками).
Свідчення про державну реєстрацію друкованого ЗМІ:
серія КВ № 19343-9143 ПР від 01.10.2012 р.
Передплатний індекс: 68461. Рекомендована ціна: 100 грн.
ISSN 2306-0050. Заснований у 2012 році. Всі права захищені.

Передрук матеріалів дозволяється за письмової згоди автора та
редакції.
Матеріали, що публікуються, відображають позицію автора,
яка може не збігатися з поглядом редакції. За достовірність фактів,
статистичних даних та інших інформацій відповідальність несе
автор. Редакція залишає за собою право повертати рукописи на
доопрацювання або відхилити. Редакція не несе відповідальності
за шкоду, що може бути завдана в результаті використання
невикористаного або неналежного використання інформації, яка
міститься у цьому виданні. Всі імена, посади та назви компаній, що
згадуються в журналі, чинні на день підпису до друку.

Підписано до друку 28.03.2015 р. Вихід у світ 31.03.2015 р.
Тираж 1200 прим.
Віддруковано: ТОВ «Видавництво «СОВА»,
м. Київ, вул. Антоновича, 23-В.

незалежний АУДИТОР

№ 11 (I) 2015

**БУХГАЛТЕРСЬКА СПІЛЬНОТА ПОКЛИКАНА ЗМІНИТИ
ЖИТТЯ СУСПІЛЬСТВА 2**

**Вавак Тадеуш,
д.е.н., професор, Ягелонський університет у Кракові, Республіка Польща**
**СОЦІАЛЬНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ
У ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ 3**

**Вегера С.Г.,
д.е.н., доцент, перший проректор УО «Полоцький державний університет»**
**Метла О.С.,
аспірант Белоруського державного економічного університета**
**МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ КАК ЭЛЕМЕНТ
ПРИРОДНОГО КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ 11**

**Kuzminskyi Iu.A.,
Doctor of Economics, Professor, Head of Department of Accounting,
SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"**
**Voronova M.O.,
Ph.D. in Economics, Associate Professor of Department of Accounting,
SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"**
**INNOVATIVENESS AS THE CHARACTERISTIC
OF INTELLECTUAL CAPITAL IN ACCOUNTING 18**

**Шайкан А.В.,
д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту підприємницької діяльності
ДВНЗ «Криворізький національний університет»**
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ КУЛЬТУРНИХ ЦІННОСТЕЙ 25

**Жук В.В.,
к.е.н., директор Департаменту фінансово-ресурсного забезпечення
Міністерства культури України**
**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ РОЗМЕЖУВАННЯ ПОНЯТЬ
«КУЛЬТУРНІ ЦІННОСТІ» ТА «КУЛЬТУРНА СПАДЩИНА»
ДЛЯ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ 30**

**Іванков В.М.,
здобувач ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»**
**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ІННОВАЦІЙ
ЗА ЗБАЛАНСОВАНОЮ СИСТЕМОЮ ПОКАЗНИКІВ 35**

**Канцуров О.О.,
к.е.н., доцент, начальник управління методології бухгалтерського обліку
Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку
Міністерства фінансів України**
**НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ
ЗА КОНФІСКОВАНИМИ АКТИВАМИ СУБ'ЄКТІВ ЗЕД. 43**

**Кузьмінський Б.Ю.,
аспірант ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»**
**КОНТРОЛЬ РОЗПОРЯДЖЕННЯ КОНФІСКОВАНИМИ АКТИВАМИ
СУБ'ЄКТІВ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 48**

**Oliinyk Y.V.,
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting of SHEE "Kyiv National Economic
University named after Vadym Hetman"**
**INSTITUTIONAL ENVIRONMENT OF ACCOUNTING:
UKRAINIAN REALITIES 55**

**Nikolenko L.A.,
PhD in Economics, associate professor of Department of Accounting,
SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"**
**Okhramovych O.R.,
PhD in Economics, associate professor of Department of Accounting,
SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"**
**APPLICATION OF INTERNATIONAL FINANCIAL
REPORTING STANDARDS – STIPULATION OF IMPROVING
THE QUALITY OF ENTERPRISE MANAGEMENT 61**

УДК 657
JEL: M41

Вегера С.Г.,
д.э.н., доцент,
первый проректор
УО «Полоцкий государственный университет»

МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ КАК ЭЛЕМЕНТ ПРИРОДНОГО КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ



Метла О.С.,
аспирант
Белорусского государственного
экономического университета

- А** В период реформирования финансовой отчетности субъектов экономики значимым моментом является осознанная необходимость включения в нее информации об использовании природного капитала. Важной частью природного капитала являются минеральные ресурсы. Вместе с тем в настоящее время данные о запасах полезных ископаемых организации добывающей промышленности в бухгалтерском учете и отчетности не отражают. С целью развития системы учета и отчетности в части формирования информации об используемых запасах полезных ископаемых в статье проведено исследование экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье», доказана их (не) тождественность. Аргументировано, что объектом бухгалтерского учета являются минеральные ресурсы, удовлетворяющие критериям актива в его динамической трактовке (в соответствии с динамической теорией бухгалтерского баланса). Разработана рамочная классификация с целью идентификации минеральных ресурсов, от которых ожидается получение экономической выгоды.
- В** Природный капитал, минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), экономическая сущность, объект бухгалтерского учета, актив, динамическая теория баланса, классификационные рамки.

МИНЕРАЛЬНІ РЕСУРСИ ЯК ЕЛЕМЕНТ ПРИРОДНОГО КАПІТАЛУ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Вегера С.Г.,
д.е.н., доцент, перший проректор ЗО «Полоцький державний університет»

Мітла О.С.,
аспірант Білоруського державного економічного університету

- А** У період реформування фінансової звітності суб'єктів економіки важливим моментом є усвідомлена необхідність включення в неї інформації про використання природного капіталу. Великою частиною природного капіталу є мінеральні ресурси. Разом з тим наразі дані про запаси корисних копалин організації добувної промисловості в бухгалтерському обліку та звітності не відображають. З метою розвитку системи обліку та звітності в частині формування інформації про використовувані запаси корисних копалин у статті проведено дослідження економічної сутності понять «корисні копалини», «запаси корисних копалин», «мінеральні ресурси», «мінеральна сировина», доведена їх (не) тотожність. Аргументовано, що об'єктом бухгалтерського обліку є мінеральні ресурси, що задовольняють критерії активу в його динамічному трактуванні (відповідно до динамічної теорії бухгалтерського балансу). Розроблена рамкова класифікація з метою ідентифікації мінеральних ресурсів, від яких очікується отримання економічної вигоди.
- В** Природний капітал, мінеральні ресурси (запаси корисних копалин), економічна сутність, об'єкт бухгалтерського обліку, актив, динамічна теорія балансу, класифікаційні рамки.

MINERAL RESOURCES AS PART OF NATURAL CAPITAL IN ACCOUNTING AND REPORTING

Vegera S.G.,
Doctor in Economics, Associate Professor, First Vice-Rector UO "Polotsk State University"

Metla O.S.,
Postgraduate of the Belarusian State Economic University

- A** During the reform of the financial statements of economic subjects important point is the recognition of necessity include information on the use of natural capital. An important part of the natural capital are mineral resources. However, current data on mineral reserves in the organization of the mining industry accounting and reporting do not reflect. In order to develop accounting and reporting systems in terms of generating information about used mineral reserves in the article investigated the economic substance of the concepts of "minerals", "stocks of minerals", "mineral resources", "mineral raw material" have proved their (non) identity. Argued that the object of accounting are mineral resources, meeting the criteria for the asset in its dynamic interpretation (in accordance with the dynamic theory of the balance sheet). Developed a classification framework to identify the mineral resources on which economic benefits are expected.
- B** Natural capital, mineral resources (stocks of minerals), the economic substance, object of accounting, asset, dynamic balance theory, classification framework.

Постановка проблемы и ее связь с важными научными или практическими задачами

Значимой тенденцией реформирования финансовой отчетности субъектов экономики является осознанная необходимость включения в нее информации об использовании природного капитала. Это обусловлено постепенным изменением подходов к оценке экономического роста и определению факторов долгосрочной устойчивости компаний. В докладе (июнь 2014 года) «Природный капитал: очевидность, упускаемая из виду» (*“Accounting for Natural Capital: The Elephant in the Boardroom”*), подготовленном Институтом присяжных бухгалтеров в области управленческого учета (CIMA) совместно с компанией «Эрнст энд Янг» (*Ernst & Young, EY*), Международной федерацией бухгалтеров (IFAC) и Объединением по проблемам природного капитала (*Natural Capital Coalition*), подчеркивается, что в XXI веке природный капитал станет настолько же важным вопросом для бизнеса, насколько в XX веке было обеспечение достаточных объемов финансового капитала. В докладе указана необходимость: поднять вопрос природного капитала как стратегическую проблему; провести количественную, а по возможности и финансовую оценку вложений природного капитала и получаемых результатов; включить фактор природного капитала в процесс принятия решений; выработать у сотрудников навыки учета природного капитала [1].

Ранее на конференции ООН по устойчивому развитию «Рио+20» (июнь 2012 года) 75 стран и Европейская комиссия поддержали Коммюнике, в котором содержится обращение к правительствам, Организации Объединенных Наций, международным финансовым учреждениям и другим международным организациям принять активные меры по обеспечению учета природного капитала во всем мире [2].

Важной частью природного капитала являются минеральные ресурсы как фактор энергетической и экономической безопасности страны. Освоение и воспроизводство минеральных ресурсов создает социально-экономические условия для устойчивого экономического роста, определяет развитие современной индустрии и ряда направлений научно-технического прогресса.

Однако данные о запасах полезных ископаемых в настоящее время организации добывающей промышленности в бухгалтерском учете и отчетности не отражают. Это приводит к искажению информации о ресурсном потенциале организации, его истощении, отсутствию необходимой информационной базы для достоверного определения показателя национального богатства и

расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны.

Значение информации о минеральных ресурсах в бухгалтерском учете и отчетности организаций – недропользователей также вызвано ее существенностью для решения следующих задач: запасы показывают будущие денежные притоки, следовательно, являются одним из основных показателей для их оценки; изменения в запасах также могут служить индикатором оценки деятельности предприятия; величина запасов используется для расчета амортизации добывающих активов; резкое сокращение резервов может служить индикатором к проведению обесценения активов; информация о запасах может помочь распределить выручку и затраты в договорах совместной деятельности и совместного освоения и т.д. [3].

В этой связи требуется дальнейшее развитие существующей системы бухгалтерского учета и отчетности для решения проблемы включения фактора природного капитала в процесс принятия решений.

Анализ исследований и публикаций

Различные аспекты включения в бухгалтерский учет и отчетность информации об использовании природного капитала рассматриваются в трудах зарубежных и отечественных авторов: Алтуховой Ю.В., Ришара Ж., Замулы И.В., Широбокова В.Г., Шевлюкова А.П. и др.

Вопросы бухгалтерского учета минеральных ресурсов в исследованиях освещаются исключительно с позиции затрат на проведение геологоразведочных работ. Эти проблемы исследовали советские ученые Агошков М.И., Азроянц Э.А., Беленький А.Ф., Дунаев В.Ф., Егоров В.И., Ивасенко К.В., Маутина А.А., Тищенко В.Е. Современные проблемы учета и анализа затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов разрабатывают Алибеков Ш.И., Ибрагимов А.Х., Зылева Н.В.

Вопросам формирования финансовой отчетности нефтегазо- и горнодобывающих организаций посвящены работы Бонаевой Н.А., Медведевой Н.В., Ткаченко Е.В., Алейниковой А.В., Батугиной Н.С.

Попытки комплексного подхода к исследованию вопросов бухгалтерского учета в нефтегазо- и горнодобывающих организациях прослеживаются в работах отечественных авторов: Чая В.Т., Панкратовой В.В., Мягких М.А., Маковой С.Л.

Наиболее полно финансовый учет в международных нефтегазовых компаниях рассматриваются в трудах зарубежных исследователей Галлана Р.А., Джонстона Д., Райта Ш., Хорнгрена Ч.Т., Фостера Д. и др.

Вместе с тем, как было указано выше, основное внимание сосредоточено на проблеме учета затрат на проведение геологоразведочных работ. При этом исследования в области бухгалтерского учета и отчетности об используемых запасах отсутствуют. В то же время вопрос раскрытия информации о запасах полезных ископаемых в финансовой отчетности уже несколько лет обсуждается Правлением КМСФО в документе для обсуждения «Добывающая деятельность». Указанный документ содержит предложения в отношении раскрытия следующей информации, которая будет включена в состав требований к комплекту финансовой отчетности и, следовательно, войдет в сферу действия аудиторского заключения: объем запасов и оценка текущей или справедливой стоимости доказанных и вероятных запасов.

Формулировка цели исследования

Необходимость развития системы учета и отчетности в части формирования информации об используемых запасах полезных ископаемых требует, прежде всего, уточнения научной терминологии, что и обусловило цель данной статьи: научно обосновать экономическую сущность минеральных ресурсов как объекта бухгалтерского учета и отчетности.

Изложение основного материала исследования

В законодательных и нормативных документах различных стран, МСФО, специальной литературе по вопросам недропользования применяются различные, иногда противоречивые формулировки понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье».

В результате анализа существующих точек зрения по определению экономического содержания категорий «полезные ископаемые» и «минеральное сырье» можно выделить три подхода.

Согласно первому, под полезными ископаемыми понимаются содержащиеся в недрах природные минеральные образования неорганического или органического происхождения, свойства которых позволяют осуществлять их промышленное и иное хозяйственное использование. А минеральное сырье представляет собой полезные ископаемые, извлеченные из недр и подвергнутые первичной обработке (очистке, обогащению) [4; 5; 6]. В соответствии со второй, противоположной, точкой зрения, полезные ископаемые трактуются уже как продукция добывающей промышленности, содержащаяся в добытом из недр минеральном сырье [7; 8]. Третий подход к данным терминам предусматривает их тождественность [9; 10].

Кроме терминов «полезные ископаемые» и «минеральное сырье» в специальной литературе и нормативно-правовых актах разных стран используются понятия «минеральные ресурсы» и «запасы полезных ископаемых», в определении которых также имеются противоречия.

Проведенный анализ экономической сущности понятий «полезные ископаемые» (ПИ), «запасы полезных ископаемых» (ЗПИ), «минеральные ресурсы» (МР), «минеральное сырье» (МС) позволил установить их (не) тождественность и разграничить в соответствии с этапами жизненного цикла освоения месторождения (рисунок 1).

Так, в результате предварительной разведки выявляются полезные ископаемые, которые представляют собой залегающие в недрах прогнозные

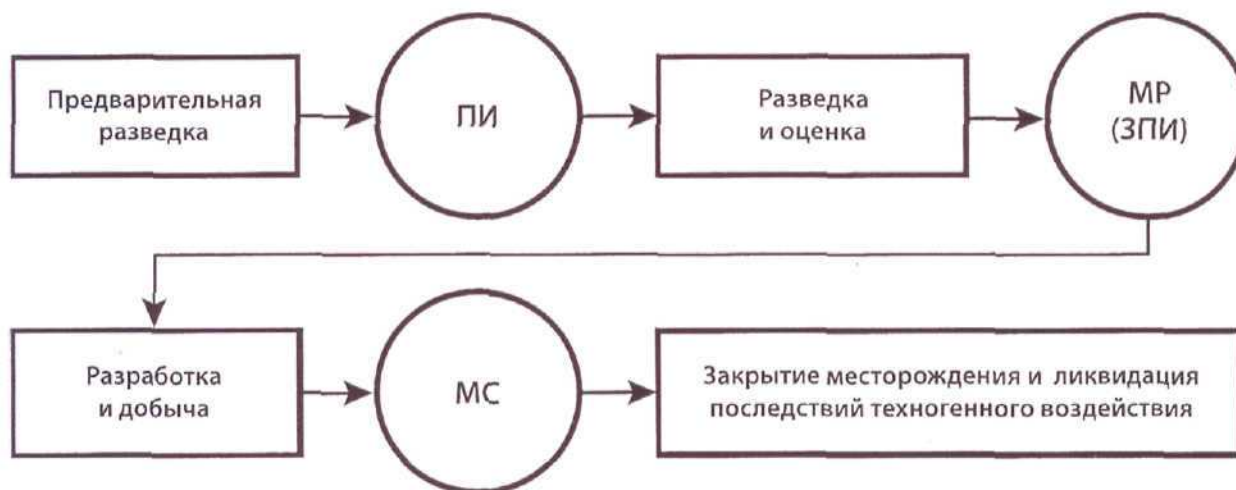


Рис. 1. Соотношение этапов жизненного цикла освоения месторождения и экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье»

Источник: собственная разработка на основе теоретического изучения и сопоставления литературных источников, законодательных и нормативных актов.

природные минеральные образования неорганического или органического происхождения, наличие которых и возможность экономического использования предполагается с различной степенью вероятности. После проведения геологоразведочных работ полезные ископаемые трансформируются в минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), возможность использования которых доказана на основании количественной оценки. А в процессе осуществления добычи минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) переходят в минеральное сырье, то есть добытые из недр выявленные и количественно оцененные полезные ископаемые.

Рассмотрим каждую категорию с точки зрения возможности отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности.

На наш взгляд, полезные ископаемые не могут быть определены в качестве объектов бухгалтерского учета. Это обусловлено тем, что полезные ископаемые представляют собой прогнозные ресурсы, которые не имеют количественной оценки и наличие которых предполагается на основе геологических предпосылок и (или) аналогии с известными месторождениями, то есть являются гипотетическими по своей сути.

Необходимо отметить, что в отличие от полезных ископаемых, минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) являются четко идентифицированными.

Так, разведка и оценка минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) осуществляется недропользователем на конкретном месторождении – участке недр, полученном на основе права пользования недрами. То есть каждое месторождение имеет индивидуальные признаки (в виде документальных сведений), выделяющие его из других объектов своими физическими и правовыми параметрами. Эти признаки фиксируются в паспортах месторождений и проявлений полезных ископаемых, создаваемых для ведения государственного кадастра недр. По каждому месторождению полезных ископаемых должны содержаться сведения, характеризующие местоположение (область, район, координаты, абсолютная отметка над уровнем моря, название ближайшей станции, пристани, населенного пункта с указанием расстояния до месторождения и направления), качество и количество основного полезного ископаемого и полезных ископаемых, совместно с ним залегающих, с присвоением кадастрового номера [11].

Наличие четко идентифицированных признаков минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) предполагает возможность их рассмотрения в качестве объектов бухгалтерского учета.

Рассмотрим данную гипотезу с точки зрения теории бухгалтерского учета.

Минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) могут выступать активом организации, если удовлетворяют соответствующим критериям актива.

Так, в Республике Беларусь в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» под активами понимают «имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод».

Таким образом, в Республике Беларусь выделяют следующие признаки актива:

- 1) наличие имущественного права на объект, то есть права владения, пользования, распоряжения (права собственности);
- 2) наличие экономических выгод.

Рассмотрим применение первого признака актива непосредственно в отношении минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

В соответствии со ст. 5 Кодекса Республики Беларусь о недрах, запасы полезных ископаемых являются исключительной собственностью государства. В этой связи по законодательству Республики Беларусь минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), представляющие собой необходимую материальную предпосылку функционирования предприятий добывающей промышленности, важное средство производства, не могут выступать активом и отражаться в балансе добывающих организаций, что, на наш взгляд, нарушает требование приоритета содержания над формой.

Необходимо подчеркнуть, что требование приоритета содержания над формой содержат «Основные принципы подготовки и представления финансовой отчетности»: если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только юридической формой. Принцип приоритета содержания над формой зафиксирован в Законе «О бухгалтерском учете и отчетности» Республики Беларусь и других стран.

Отсутствие в балансе добывающих предприятий минеральных ресурсов разрабатываемого месторождения не только искажает информацию о ресурсном и экономическом потенциале организации, но и не обеспечивает интеграцию системы бухгалтерского учета с системой национальных счетов (СНС).

В настоящее время в международной системе национальных счетов минеральные ресурсы включаются в состав экономических активов (AN212 минеральные и энергетические запасы) [12].

В Республике Беларусь экономическая ценность минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) не отражается в системе национальных счетов, так как непроектированные активы (земля, ресурсы недр, водные ресурсы и др.) и ценности не входят в границы активов [13]. Однако данные о минеральных ресурсах находят свое отражение в государственных балансах запасов полезных ископаемых и геотермальных ресурсов недр, но при этом учитываются только в количественной оценке, что не позволяет построить системы их стоимостного учета в соответствии с требованиями СНС.

Следует отметить, что минеральные ресурсы являются элементом национального богатства каждого государства, однако в настоящее время в Республике Беларусь они не учитываются не только субъектами хозяйствования, но и в целом исключены из состава национального богатства страны.

Система бухгалтерского учета должна не только формировать информацию для отражения запасов полезных ископаемых организаций в СНС и составе национального богатства, но и включать учет их истощения. Это обеспечит необходимую информационную базу для расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны (чистого внутреннего продукта, индекса адаптированных чистых сбережений и др.), характеризующих связи между качеством окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом.

Однако, как было указано выше, по действующему законодательству Республики Беларусь минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) не могут быть включены в состав активов, так как исключительное право собственности на них принадлежит государству.

Предпосылкой отражения в балансе только активов, на которые имеется право собственности, является методологический принцип теории статического бухгалтерского учета, базирующейся на юридической концепции защиты прав кредиторов.

МСФО для определения актива принимают динамическую теорию бухгалтерского учета, в основу которой положен противоположный методологический принцип отражения в балансе всех используемых активов независимо от права собственности на них.

Как подчеркивает Ж. Ришар, «динамическая теория в том, что касается актива, выступает антиподом статической теории, так как не принимает во внимание такое понятие, как собственность (в части ее влияния на баланс)» [14, с. 76].

Значимость отражения в балансе всех используемых природных ресурсов, как принадлежащих, так и не принадлежащих организации на праве

собственности, отмечают в своих трудах отечественные и зарубежные ученые: А.П. Шевлюков, Т.С. Семенова, Ю.В. Алтухова, В.Г. Ширококов, И.В. Макунина.

На наш взгляд, изложенные аргументы необходимости отражения минеральных ресурсов в бухгалтерском учете добывающих организаций (учет ресурсного потенциала и его истощения, интеграция с СНС, расчет макроэкономических индикаторов устойчивого развития и другие) обуславливают целесообразность применения положений динамической концепции к отражению минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе активов организации.

Рассматривая второй признак активов – наличие экономических выгод – следует учитывать, что минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) являются специфическим объектом, который может обладать широким диапазоном (от минимального до максимального значения) разноплановых характеристик, влияющих на вероятность получения экономической выгоды: степенью подготовленности к эксплуатации; степенью достоверности определения, степенью геологических характеристик условий залегания, степенью технической осуществимости извлечения из недр и т.д.

В настоящий момент каждая из существующих классификаций минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) разделяет их с позиции только одного классификационного признака, что не позволяет в полной мере идентифицировать те минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), от которых ожидается получение экономических выгод и которые, соответственно, могут выступать в качестве объекта бухгалтерского учета.

В этой связи необходимо разработать четкие классификационные рамки для идентификации минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в системе бухгалтерского учета и отчетности.

На наш взгляд, учитывая многообразие характеристик минеральных ресурсов, влияющих на вероятность получения экономической выгоды, наиболее полно представить классификационные рамки для отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в отчетности субъектов хозяйствования способна Рамочная классификация Организации Объединенных Наций ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 года, в которой минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) классифицируются одновременно на основе трех фундаментальных критериев. Преимуществом Рамочной классификации ООН является возможность ее применения на основе другой терминологии для получения сопоставимых оценок [15, с. 25].

Для идентификации объектов бухгалтерского учета в совокупности минеральных ресурсов разрабатываемого месторождения были созданы классификационные рамки с выделением следующих фундаментальных критериев на базе существующих систем классификаций и терминологии Республики Беларусь:

- 1) *доступность к разработке;*
- 2) *геологическая изученность;*
- 3) *экономическая целесообразность.*

Так, по критерию *доступности к разработке* минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) можно подразделить на доступные и недоступные. По степени *геологической изученности* выделяют детально разведанные (А), предварительно разведанные (В), слабо разведанные (С₁) и предварительно оцененные (С₂) минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых). Согласно *экономической целесообразности* добычи, совокупность минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) на основании действующих классификаций можно подразделить на следующие категории: рентабельные, условно рентабельные и нерентабельные.

На основании принципа осторожности в состав объектов бухгалтерского учета целесообразно включать только те минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), которые соответствуют категориям А, В, С₁. Данная позиция объясняется тем, что непосредственно запасы указанных категорий относятся к доказанным, согласно применяемым на сегодняшний день в Республике Беларусь классификациям, и соответственно формируют промышленные минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых).

Одним из условий отнесения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в состав активов организации является обоснованность экономической эффективности и целесообразности их добычи. В связи с чем, согласно критерию «экономическая целесообразность», в состав минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета будут включаться лишь рентабельные.

Вместе с тем следует отметить, что не все доказанные и рентабельные запасы могут быть вовлечены в эксплуатацию. Так, существует ряд причин, по которым доказанные и рентабельные запасы не могут быть извлечены из недр, а именно: если они расположены в пределах водоохраных зон, зон санитарной охраны природных объектов, территорий населенных пунктов, особо охраняемых природных территорий; если не позволяют горно-геологические условия залегания; и многие другие. Следовательно, для целей отражения в бухгалтерском учете и отчетности организаций-недропользователей особый интерес будут иметь только доступные к разработке доказанные минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых).

Таким образом, по мнению авторов, в отчетности субъектов хозяйствования следует отражать ту часть минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), которая соответствует одновременно следующим признакам: 1) разведанные в сумме категорий А+В+С₁; 2) рентабельные; 3) доступные к разработке.

Предлагаемая Рамочная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) и их состав как объектов бухгалтерского учета представлены на рисунке 2.

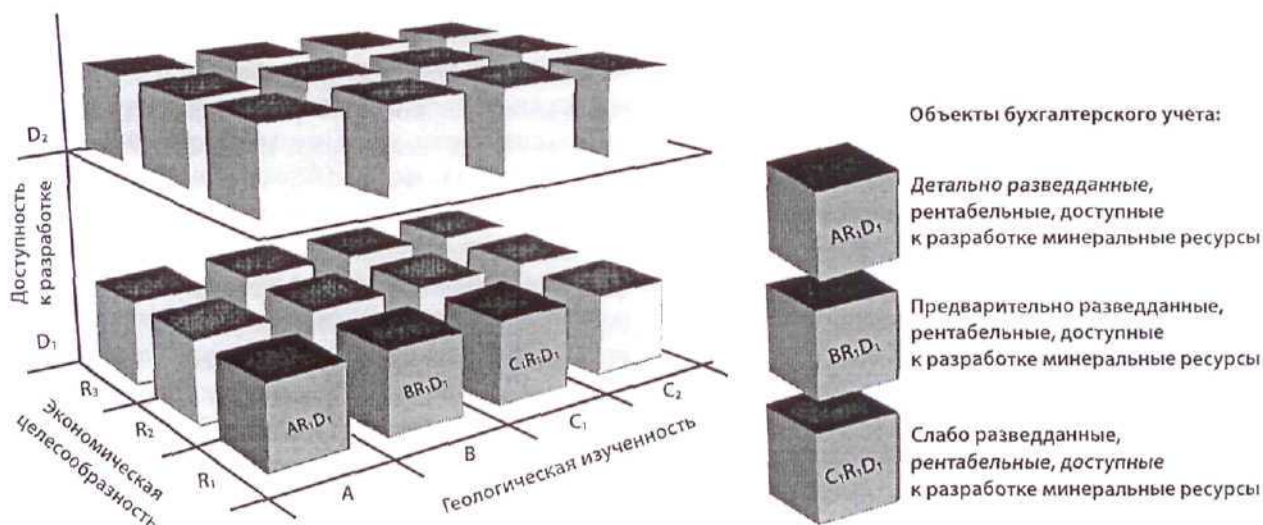


Рис. 2. Рамочная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) и их состав как объектов бухгалтерского учета

Источник: собственная разработка на основании изучения специальной литературы.

Выводы исследования

В контексте устойчивого развития, а также в условиях перехода на МСФО возникает необходимость отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в бухгалтерском учете добывающих организаций с целью учета ресурсного потенциала и его истощения, а также последующей интеграции указанной информации в систему национальных счетов для достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, характеризующих связи между качеством окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом.

Проведенный анализ экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье» позволил установить их (не) тождественность и разграничить в соответствии с этапами жизненного цикла освоения месторождения.

В рамках исследования была выдвинута гипотеза, что объектом бухгалтерского учета могут выступать только минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), которые в отличие от других категорий могут быть четко идентифицированы по месторождению, качеству и количеству.

Данная гипотеза с точки зрения теории бухгалтерского учета доказана, но с выделением некоторых ограничений, обусловленных признаками актива

(наличие имущественного права на объект и наличие экономических выгод).

При рассмотрении первого критерия – наличие имущественного права на объект – установлена целесообразность применения положений динамической концепции к отражению минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе активов организации, согласно которой в балансе отражаются все применяемые активы независимо от права собственности на них.

В рамках второго критерия с целью идентификации минеральных ресурсов, от которых ожидается получение экономических выгод и которые, соответственно, могут выступать в качестве объекта бухгалтерского учета из всей их совокупности разрабатываемого месторождения, была разработана рамочная классификация на основе трех фундаментальных критериев: доступность к разработке (D_1, D_2); геологическая изученность (A, B, C_1, C_2); экономическая целесообразность (R_1, R_2, R_3).

Таким образом, в бухгалтерском учете и отчетности рекомендовано отражать ту часть минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), которая удовлетворяет критериям актива в его динамической трактовке (в соответствии с динамической теорией бухгалтерского баланса): контролируемые организацией и от которых ожидается получение экономической выгоды, а именно разведанные в сумме категорий $A+B+C_1$, рентабельные, доступные к разработке.

1. *Истощение природного капитала станет одной из самых острых проблем бизнеса в XXI веке* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pr-release.ru/cat/news/49647>.
2. *Массовая демонстрация поддержки мер по учету природного капитала на саммите в Рио* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.worldbank.org/ru/news/2012/06/20/massive-show-support-action-natural-capital-accounting-rio-summit>.
3. *Чая В.Т., Панкратова В.В.* Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В.Т. Чая, В.В. Панкратова // *Аудит и финансовый анализ*. – 2010. – № 1.
4. *Кодекс Республики Беларусь о недрах от 14.07.2008 г.* № 406-З.
5. *Горный закон Украины от 06.10.1999 г.* № 1127-XIV.
6. *Секисов Г.В.* Минеральные объекты и их рациональное освоение / Г.В. Секисов. – М.: Наука, 1994. – 259 с.
7. *Закон Республики Казахстан от 24.06.2010 г.* № 291-IV «О недрах и недропользовании».
8. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г.* № 117-FЗ.
9. *Шимова О.С., Соколовский Н.К.* Основы экологии и экономика

- природопользования: Учеб. / О.С. Шимова, Н.К. Соколовский. 2-е изд., перераб. и доп. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 367 с.
10. *Большая советская энциклопедия* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bse.scl-lib.com/article090698.html>.
11. *Положение о порядке ведения государственного кадастра недр Республики Беларусь*, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16.01.1999 г. № 62.
12. *Обзор основных положений пересмотренной Системы национальных счетов 1993 года (СНС 2008 года) и предложения по их поэтапному применению в статистике стран СНГ* (по материалам Статкомитета СНГ).
13. *Национальные счета* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://belstat.gov.by/ssrd-mvf/ssrd-mvf_2/metadannye/realnyi-sektor/natsionalnye-scheta_2/.
14. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
15. *Рамочная классификация ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов Организации Объединенных Наций 2009 года, включая спецификации для ее применения*. – Нью-Йорк и Женева, 2013 год.

1. *The depletion of natural capital will be one of the most pressing business problems in the XXI century* [electronic resource]. – Mode of access: <http://www.pr-release.ru/cat/news/49647>.
2. *Massive Show of Support for Action on Natural Capital Accounting At Rio Summit* [electronic resource]. – Mode of access: <http://www.worldbank.org/ru/news/2012/06/20/massive-show-support-action-natural-capital-accounting-rio-summit>.
3. *Chaya V.T., Pankratova V.V.* Features of accounting in the oil and gas companies / V.T. Chaya, V.V. Pankratova // *Audit and financial analysis*. – 2010. – №1.
4. *The Code of the Republic of Belarus on the bowels of the earth as of July 14, 2008* № 406-W.
5. *The Mining Law of Ukraine as of October 6, 1999* №1127-XIV.
6. *G.V. Sekisov* Mineral objects and their rational development / G.V. Sekisov. – M.: Science, 1994. – 259 p.
7. *The Law of the Republic of Kazakhstan as of June 24, 2010* № 291-IV "On the bowels of the earth and usage of the bowels of the earth"
8. *The Tax Code of the Russian Federation (Part Two) as of August 5, 2000* № 117-FZ
9. *Shimova O.S., Sokolovsky N.K.* Fundamentals of ecology and environmental

- economics: Textbook / O.S. Shimova, N.K. Sokolovsky. 2nd ed., rev. and add. – Mн.: BGEU, 2002. – 367 p.
10. *Great Soviet Encyclopedia* [electronic resource]. – Mode of access: <http://bse.scl-lib.com/article090698.html>.
11. *Regulations on the State Cadastre of bowels of the earth of the Republic of Belarus, approved by the Council of Ministers of the Republic of Belarus as of January 01, 1999* № 62.
12. *The review of the revised System of National Accounts of 1993 (SNA of 2008) and proposals on their usage in stage-by-stage application in statistics of countries of the Commonwealth of Independent States* (based on materials of Statistic committee of the CIS).
13. *National accounts* [electronic resource]. – Mode of access: http://belstat.gov.by/ssrd-mvf/ssrd-mvf_2/metadannye/realnyi-sektor/natsionalnye-scheta_2/.
14. *Richard J.* Accounting: Theory and Practice / J. Richard; translated from French; Ed. Y.V. Sokolov. – Moscow: Finance and Statistics, 2000. – 160 p.
15. *Framework Classification for Fossil Energy and Mineral Reserves and resources of the United Nations in 2009, including specifications for its application*. – New York and Geneva, 2013.

Дата подання рукопису: 03.03.2015 р.