

УЧЕТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В КОНТЕКСТЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

ПРИРОДНЫЙ КАПИТАЛ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ: ОСОЗНАННАЯ НЕОБХОДИМОСТЬ

С.Г. Вегера, д-р экон. наук, доц.

УО «Полоцкий государственный университет», Беларусь

Изменение в современном обществе подходов к оценке экономического роста и определению факторов долгосрочной устойчивости компаний повлекло осознание необходимости отражения природного капитала в учете и отчетности субъектов экономики. В докладе (июнь 2014 г.) «Природный капитал: очевидность, упускаемая из виду», подготовленном Институтом присяжных бухгалтеров в области управленческого учета (СИМА) 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]. Особенно актуальна эта проблема для ресурсно-ориентированных видов экономической деятельности: сельского хозяйства, горнодобывающих, нефтегазовых компаний, лесных хозяйств. Зачастую стоимость самого значительного актива таких субъектов хозяйствования – земли, запасов полезных ископаемых, лесов – не отражена в финансовой отчетности, что не соответствует принципу приоритета экономического содержания над юридической формой, искажает показатели ресурсного потенциала, инвестиционной привлекательности организации. Не обеспечивается учет истощения природного капитала, а также должная интеграция с системой национальных счетов.

В рамках изучения проблемы взаимосвязи показателей использования природного капитала и показателей эффективности деятельности рассмотрим вопросы оценки долгосрочно используемых природных ресурсов и их признания в составе активов организации.

Оценка долгосрочных активов в МСФО, Республике Беларусь. Оценка объектов в контексте теорий баланса

В соответствии с МСФО (IAS) 16 объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости. Далее в качестве

своей учетной политики предприятие должно выбрать либо модель учета по фактическим затратам, либо модель учета по переоцененной стоимости и применять эту политику ко всему классу основных средств. Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки. МСФО (IFRS) 13 трактует справедливую стоимость как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. Таким образом, МСФО допускают два вида оценки долгосрочных активов: по фактическим затратам и по справедливой стоимости (текущим рыночным ценам). Причем выбранный и закрепленный в учетной политике метод оценки может отличаться для различных классов основных средств.

В балансе организаций Республики Беларусь по статье основные средства также могут отражаться объекты, оцененные как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам.

Такой подход искажает связи между показателями использования долгосрочных активов и показателями анализа деятельности субъекта хозяйствования. На существующие проблемы стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета и релевантности получаемой информации для различных групп пользователей указывали в своих трудах Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Ж. Ришар, Я.В. Соколов, М.И. Кутер, Н.Н. Карзаева, М.Л. Пятов др.

Оценка активов по текущим рыночным ценам является принципом статической теории баланса. Это связано с тем, что целью статического бухгалтерского учета является определение того, позволит ли реализация (продажа) всех активов предпринимателя на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности [2, с. 44]. Таким образом, статический баланс предназначался для оценки имущественного положения фирмы, анализа возможных банкротств [2, с.68]. Подход к оценке активов по текущим рыночным ценам предполагает проведение переоценок, признание и регистрацию всех изменений стоимости на основе достоверных данных о стоимости выбытия или суммах денежных средств, предполагаемых к получению актива [3, с. 321].

Главной целью динамического бухгалтерского учета является измерение, непрерывное или через близкие интервалы времени, эффективности хозяйственной деятельности.

Для того, чтобы периодически оценивать рентабельность активов, необходимо, в отличие от статической концепции, учитывать вложенные средства по их себестоимости, чтобы установить, какова масса вложенного капитала, породившую ту или иную величину прибыли. Это в обязательном порядке предполагает сохранение первоначально заданной оценки, которая может быть: либо стоимостью покупки (оборудование, сырье); либо себестоимостью производства (производство продукции); либо стоимостью эксплуатации (аренда какого-либо оборудования) [2, с. 76-77]. О возможности использования в данном случае процедуры переоценки Хендриксен, Ван Бреда указывают следующее: «С измене-

нием стоимости денежной единицы активы, как и текущую прибыль, следует переоценивать в соответствии с покупной стоимостью денег» [3, с. 321].

Соотношение целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теории баланса представлены в таблице.

Таблица – Соотношение целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теории баланса

Теория баланса	Цель оценки	Вид оценки активов	Интерпретация оценки	Условия изменения стоимости
Статическая	Анализ имущественного положения	По текущим рыночным ценам	Экономический потенциал ресурса, доходы, которые могут быть получены при продаже ресурса	Изменение текущих рыночных цен
Динамическая	Анализ эффективности хозяйственной деятельности	По фактическим затратам	Стоимость ресурса для субъекта хозяйствования	Изменение стоимости денежной единицы (инфляция)

Смешение двух видов оценки в рамках соответствующей группы долгосрочных активов приводит к искажению бухгалтерской информации и показателей анализа хозяйственной деятельности, снижается информационное значение финансовой отчетности, затрудняется интерпретация ее показателей.

Признание природных ресурсов в составе активов организации

Важным вопросом в рамках изучения проблемы учета природного капитала является признание природных ресурсов в составе активов.

Природные ресурсы могут выступать активом организации, если удовлетворяют соответствующим критериям актива. 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.

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

Вместе с тем информация о минеральных ресурсах является существенной и необходима для следующих целей: запасы показывают будущие денежные притоки, следовательно, являются одним из основных показателей для оценки будущих денежных потоков; изменения в запасах также могут служить индикатором

тором оценки деятельности предприятия; величина запасов используется для расчета амортизации; 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. [4].

Отсутствие в балансе добывающих предприятий минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) разрабатываемого месторождения не только искажает информацию о ресурсном потенциале организации, но и не обеспечивает интеграцию системы бухгалтерского учета с системой национальных счетов (СНС). Так, в настоящее время в международной СНС запасы полезных ископаемых включаются в состав экономических активов. Однако в Республике Беларусь экономическая ценность минеральных ресурсов не отражается в составе национального богатства страны.

Кроме того, система бухгалтерского учета должна формировать информацию об истощении запасов полезных ископаемых. 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, не 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, базирующийся на юридической концепции защиты прав кредиторов. Фундаментальная цель статического бухгалтерского учета – выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности, признается невозможным [2, с. 49].

В МСФО в основе определения актива принята динамическая теория бухгалтерского учета, в основу которой положен противоположный методологический принцип: в балансе «отражаются все применяемые активы независимо от права собственности на них, в том числе арендованные, используемые на правах владения и пользования» [5, с. 33]. Данная теория исходит из целей выявления финансовых результатов и эффективности текущей деятельности. 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)» [2, с. 76].

На наш взгляд, необходимость отражения минеральных ресурсов в бухгалтерском учете добывающих организаций с целью учета ресурсного капитала и его истощения, а также последующей интеграции указанной информации в СНС для достоверного определения показателя национального богатства и рас-

чета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, позволяет сделать вывод о целесообразности применения положений динамической концепции к отражению минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе активов организации.

Предлагаемая модель отражения и интерпретации природного капитала в финансовой отчетности

Для учета связи между показателями использования природных ресурсов и показателями деятельности предприятия предлагаем модель отражения и интерпретации природного капитала в финансовой отчетности, в соответствии с которой организуется учет всех используемых природных ресурсов с разделением на собственные и не собственные в двух оценках: по фактическим затратам на приобретение ресурса и по справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости).

Это позволяет представлять информацию о природном капитале для заинтересованных пользователей в двух аспектах: о стоимости привлечения природных ресурсов и об экономическом потенциале используемых природных ресурсов, что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа.

Учет стоимости привлечения природных ресурсов в деятельность субъектов хозяйствования предлагаем организовать следующим образом:

1. Затраты на приобретение земельных участков, прав на земельные участки, прав пользования недрами и запасами полезных ископаемых капитализировать по счету «Основные средства» или «Нематериальные активы» соответственно.

2. Переоценку указанных капитальных затрат осуществлять в связи с изменением стоимости денежной единицы с отнесением на счет «Добавочный капитал».

3. Амортизацию указанных капитальных затрат осуществлять в соответствии с законодательством и амортизационной политикой субъекта хозяйствования с отнесением на соответствующие счета затрат.

4. В аналитическом учете и раскрытии информации отражать ресурсы, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.).

Отражение в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала используемых природных ресурсов предлагаем осуществлять следующим образом.

1. Справедливую (текущую рыночную) стоимость ресурса отражать по дебету счета «Природные ресурсы» и кредиту счета «Природный капитал».

2. Переоценку текущей рыночной стоимости ресурса осуществлять в связи с изменением текущих рыночных цен и относить на счет «Природный капитал».

3. Истощение ресурсов (добыча полезных ископаемых) отражать с использованием счета «Истощение природных ресурсов».

4. В аналитическом учете и раскрытии информации отражать ресурсы, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.),

Используемые виды оценки природных ресурсов и их состав в зависимости от наличия права собственности отражают информационную потребность различных пользователей финансовой отчетности по интересующим их направлениям анализа.

ЛИТЕРАТУРА

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>. – Дата доступа: 20.03.2015.
2. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; пер. с фр. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 150 с.
3. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета : учебник / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
4. Чая, В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В.Т. Чая, В.В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №1. – С. 1–23.
5. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М. : Бухгалт. учет, 2007. – 88 с.

УЧЕТНАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИМИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ В СООТВЕТСТВИИ С ПРИНЦИПАМИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

И.В. Замула, д-р экон. наук, проф.

Житомирский государственный технологический университет, Украина

В связи с признанием Украиной принципов устойчивого развития, одним из которых является уменьшение информационного разрыва и расширение доступа к информации в процессе принятия и реализации решений, необходимым является разработка инструментария по оценке экологически безопасного, устойчивого развития государства и его регионов.

Основными загрязнителями окружающей природной среды являются предприятия, поэтому экологические проблемы и темпы роста загрязнения окружающей среды требуют направления их деятельности на устранение и поиск инструментов эколого-экономического управления. Одной из составляющих системы управления предприятия является бухгалтерский учет. Основным объектом бухгалтерского учета, который влияет на ликвидность, кредитоспособность и финансовую устойчивость предприятия, а, следовательно, и на его инвестиционную привлекательность, являются обязательства. Что касается предприятий, которые используют природные ресурсы или внедряют инновации связанные с