

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

Учредители:

1. Белорусская ассоциация бухгалтеров
2. Аудиторско-консалтинговая служба «Аудикс»

Информационная и интеллектуальная поддержка:

3. Белорусский государственный экономический университет
4. ОО «Белорусское общество оценщиков»
5. ОО «Ассоциация сертифицированных бухгалтеров и аудиторов» (ACBA)

Главный редактор

Панков Д.А. Доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства», БГЭУ.
Председатель ACBA

Редакционная коллегия:

Бутынец Ф.Ф. Доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой учета и аудита Житомирского государственного технологического университета

Верезубова Т.А. Доцент кафедры налогов и налогообложения, канд. экономических наук, сертифицированный аудитор со специализацией в страховании

Головкова Е. А. Доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, канд. экономических наук

Кабушкин Н.И. Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

Короленок Г.А. Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

Коротаев С. Л. Доктор экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Лемеш В. Н. Доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, канд. экономических наук

Мардинский В.А. Директор ОДО «Бизнес Аудит»

Матецкий Г.П. Кандидат экономических наук, доцент, проректор по учебной работе БГЭУ

Михалкевич А.П. Кандидат экономических наук, профессор, БГЭУ

Новиков М.М. Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

Папковская П.Я. Доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», БГЭУ

Рыбак Т. Н. Начальник Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита – начальник управления методологии бухгалтерского учета, отчетности, канд. экономических наук, доцент

Степанович Л.И. Зам. директора Департамента методологии банковского учета и бюджета банка Национальной Республики Беларусь

Стражев В.И. Доктор экономических наук, профессор БГЭУ

**9 (225)
2015**

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

Журнал издается с января 1996 г.
Периодичность 12 номеров в год

Регистрационный номер № 1079 от 9 декабря 2010 г.

Адрес редакции:

220070, г. Минск, пр. Партизанский, 22а, к. 909
Тел. (017) 209-79-10

Приказом Высшей аттестационной комиссии
Республики Беларусь № 21 от 01.02.2012 г.
журнал «Бухгалтерский учет и анализ» включен в
Перечень научных изданий Республики Беларусь
для опубликования результатов диссертационных
исследований по экономическим наукам.

К сведению авторов:

Ответственность за достоверность информации,
точность фактов, цитат, прочих сведений несут авторы.
Рукописи, поступившие в редакцию, рецензируются.

Подписано в печать 19.09.2015 г.

Отпечатано в ОАО «Оргстрой».
220034, г. Минск, ул. Берестянская, 16.
ЛП № 02330/218 от 14.04.14

Офсетная печать. Бумага газетная. Формат 60x84/8.
Усл. печ. л. 6,51. Уч.-изд. л. 8,2. Тираж 98 экз.
Зак. 391.
Цена договорная

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

Д.А. Панков, Л.С. Маханько

НАУЧНЫЕ ОСНОВЫ МОНЕТАРНОЙ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА 3

С.Г. Вегера, О.С. Метла

ОЦЕНКА И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

КАК ЧАСТИ ПРИРОДНОГО КАПИТАЛА: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ 9

УЧЕТ И АНАЛИЗ

С.А. Ещенко

ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ЗАСТРОЙЩИКОМ

В ДОЛЕВОМ СТРОИТЕЛЬСТВЕ В УСЛОВИЯХ СМЕШАННОГО ДОГОВОРА 15

АНАЛИЗ

А.А. Евдокимович

МСФО: ОПРЕДЕЛЕНИЕ БИЗНЕСА ПРИ СЛИЯНИЯХ И ПОГЛОЩЕНИЯХ 22

Н.А. Борейко

ОЦЕНКА ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ И ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ФРАНЧАЙЗИНГА . . 24

А.В. Бондарь, Н.А. Жебентяева

АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ 31

Л.С. Маханько

АНАЛИЗ КРУГООБОРОТА ФИНАНСОВЫХ РЕСУРСОВ

И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ АНАЛИЗА 35

С.Н. Захаренков, О.Г. Матковская

ПОКАЗАТЕЛИ ВТОРИЧНЫХ ДОХОДОВ В ЭКОНОМИКЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ 40

С.Н. Куклик

АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

ГРОДНЕНСКОЙ ОБЛАСТИ НА ОСНОВЕ ПОДХОДА К ФИНАНСИРОВАНИЮ ИХ АКТИВОВ . . 44

А.П. Чуракова

АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ ПРИРОДНОГО КАПИТАЛА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ 49

**ОЦЕНКА И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ
КАК ЧАСТИ ПРИРОДНОГО КАПИТАЛА: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ**

С.Г. Вегера, О.С. Метла
(Полоцкий государственный университет)

Аннотация. В статье предложена модель учета и отражения в финансовой отчетности минеральных ресурсов, позволяющая представлять информацию об используемом природном капитале для заинтересованных пользователей в двух аспектах: стоимости привлечения минеральных ресурсов и экономическом потенциале используемых минеральных ресурсов, что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа

**ASSESSMENT AND ACCOUNTING OF MINERAL RESOURCES
AS PARTS OF THE NATURAL CAPITAL: PROBLEMS AND SOLUTIONS**

S. Vegera, O. Metla
(Polotsk State University)

Abstract. In article the model of the account and reflection in financial statements of mineral resources allowing to provide information on the used natural capital for the interested users in two aspects is offered: the cost of attraction of mineral resources and economic potential of the used mineral resources that provides information base for the respective directions of the analysis

Введение. Значимой тенденцией реформирования системы учета и 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 организаций. В докладе (июнь 2014 г.) «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].

Необходимость включения информации об использовании природного капитала в бухгалтерский учет, отчетность организаций и процесс принятия решений также была зафиксирована в Декларации природного капитала, подписанной в ходе работы Конференции ООН по устойчивому развитию «Рио+20» (июнь 2012 г.) [2].

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

Анализ зарубежных и отечественных публикаций позволяет сделать вывод о разноплановых попытках решения вопроса. При этом основной нерешенной проблемой является отсутствие системы, учитывающей связи между показателями использования природного капитала и результатами экономики субъекта хозяйствования.

Как отмечалось ранее, особенно актуальна эта проблема для ресурсно-ориентированных видов экономической деятельности, в частности для нефтегазо- и горнодобывающих организаций, так как стоимость самого значительного актива таких субъектов хозяйствования – запасов полезных ископаемых – 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.

Для минеральных ресурсов нами была обоснована целесообразность применения положений дина-

мической концепции, когда используемые минеральные ресурсы отражаются в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности) [3]. Однако для достоверного анализа деятельности добывающих предприятий важным вопросом также является оценка минеральных ресурсов.

В своей работе Ш. Райт и Р. Галлан отметили, что истинная стоимость нефтегазовой компании – это стоимость принадлежащих ей запасов, что справедливо можно отнести к каждому добывающему предприятию [4, с. 5].

Вагит Алекперов, глава компании «Лукойл» отмечает, что для роста конкурентоспособности нефтяных компаний на мировых рынках «важно добиться справедливой оценки (переоценки) стоимости их капитала через стоимостную оценку запасов нефти и газа. Сейчас налицо многократная недооценка этих запасов» [5].

Оценка минеральных ресурсов также необходима для определения экономической целесообразности разведочных работ, наиболее эффективных и безопасных способов разработки месторождения, государственного регулирования экономических интересов в сфере недропользования и обеспечения рационального использования минерально-сырьевого потенциала страны.

Необходимость стоимостной оценки минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как одного из важнейших инструментов эффективного управления нефтегазо- и горнодобывающей организацией подтверждается разработкой и принятием Международного руководства «Оценка стоимости объектов имущества в добывающих отраслях» в рамках Международных стандартов оценки, а также включением Стандарта МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» в состав Международных стандартов финансовой отчетности.

Основная часть. В рамках изучения проблемы взаимосвязи показателей использования природного капитала и результатами экономики субъекта хозяйствования рассмотрим вопросы оценки долгосрочно используемых природных ресурсов.

В Республике Беларусь вложения в объекты природопользования отражаются в составе основных средств, которые после принятия объекта к учету могут учитываться либо по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством; либо по переоцененной стоимости [6].

Переоценка может осуществляться тремя методами:

- 1) методом прямой оценки;
- 2) методом пересчета валютной стоимости;
- 3) индексным методом.

Выбор одного из указанных методов при проведении переоценки имущества организации осуществляют самостоятельно по каждому объекту имущества.

То есть в балансе организаций Республики Беларусь по статье основные средства отражаются объекты, оцененные как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам.

Следует заметить, что МСФО также допускают два вида оценки основных средств: 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. Так, 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 [7]. 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 [8].

Аналогичная ситуация в Российской Федерации, где переоценка отдельных групп основных средств до текущей рыночной стоимости осуществляется по решению организации. Так, в соответствии с ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей [9]. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств предусматривают использование индексного метода или прямого метода переоценки по подтвержденным рыночным ценам [10]. При этом земельные участки и объекты

природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) также могут переоцениваться, так как запрет на их переоценку был отменен с 01.01.2011 г. приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н.

В других странах, таких как Украина, Республика Молдова, Республика Азербайджан, минеральные ресурсы могут отражаться как самостоятельные объекты учета на счетах «Ресурсы недр», «Минеральные ресурсы», «Природные ресурсы». Однако на указанных счетах организации – недропользователи также отражают фактические затраты на вовлечение запасов полезных ископаемых в экономическую деятельность и допускаются переоценки.

Таким образом, в балансе организаций Российской Федерации, Республики Беларусь, Украины, Молдовы, Республика Таджикистан, Республики Азербайджан минеральные ресурсы отражаются в составе объектов, оцененных как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам. Однако, 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, позволят ли реализация (продажа) всех активов предпринимателя на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности [11, с.44]. Таким образом, статический баланс предназначался для оценки имущественного положения фирмы, анализа возможных банкротств [11, 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 [12, 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) [11, с.76-77].

О возможности использования в данном случае процедуры переоценки Хендриксен, Ван Бреда указывают следующее: «С изменением стоимости денежной единицы активы, как и текущую прибыль, следует переоценивать в соответствии с покупной стоимостью денег» [12, с. 321].

Соотношение целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теории баланса представлены в таблице 1.

Таблица 1

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)

Примечание – Собственная разработка

На наш взгляд, смешение двух видов оценки как было показано выше, приводит к искажению бухгалтерской информации и показателей анализа хозяйственной деятельности, снижается информацион-

ное значение финансовой отчетности, затрудняется интерпретация ее показателей.

С учетом изложенного для учета связи между показателями использования природных ресурсов и показателями деятельности предприятия предлагаем модель отражения и интерпретации минеральных ресурсов в финансовой отчетности, в соответствии с которой организуется учет всех используемых минеральных 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 минеральных ресурсов и об экономическом потенциале используемых минеральных 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 счетам «Вложения в долгосрочные активы», «Основные средства» или «Нематериальные активы» соответственно. В балансе источником активов по фактической стоимости привлечения минеральных ресурсов будут выступать либо собственный капитал, либо обязательства.
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.).

Для отражения в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала используемых минеральных ресурсов по справедливой стоимости предлагаем использовать отдельный синтетический счет XX «Минеральные ресурсы». Модель счета XX «Минеральные ресурсы» представлена на рисунке 2.

XX «Минеральные ресурсы»	
Дебет	Кредит
Сн – справедливая стоимость минеральных ресурсов на начало отчетного периода	
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
В течение месяца	
<ul style="list-style-type: none"> • Увеличение стоимости минеральных ресурсов после разведки <p>Ск – справедливая стоимость минеральных ресурсов на конец отчетного периода</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Уменьшение стоимости минеральных ресурсов после добычи

Рис. 2. Модель счета XX «Минеральные ресурсы»

Одним из критериев отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе активов организации предполагается наличие контрольной функции организации над используемыми запасами. Для этого необходимо определить, кому и в каких объемах принадлежат полномочия на используемые запасы полезные ископаемые.

В качестве инструмента для решения указанных вопросов служит вид договора и тип контракта, по условиям которых организации передаются права на разработку и добычу минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Автором были рассмотрены наиболее широко используемые в международной практике типы контрактов: договор аренды, концессионное соглашение, соглашение о разделе продукции, сервисный контракт с риском, а также их особенности в связи с нефтегазовыми операциями. По результатам анализа было выявлено, что каждый из договоров предусматривает % доли активного участия, согласно которому организации получают права на обнаруженные запасы полезных ископаемых, также покрывают понесенные затраты на разведку и разработку месторождения. То есть, в бухгалтерском учете по счету XX «Минеральные ресурсы» следует отражать по справедливой стоимости только ту часть совокупных запасов полезных ископаемых, на которую согласно условиям контракта и в соот-

ветствии с долей активного участия они имеют права.

Как уже отмечалось выше 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 [8]. Несмотря на то, что минеральные ресурсы представляют собой специфический объект учета, количество сделок купли-продажи этого актива достаточно велико. Рассматривая рынок минерального сырья Республики Беларусь, следует отметить, что имеющиеся запасы калийной и каменной солей, доломитов, цементного сырья позволяют не только в полном объеме обеспечить внутренние потребности страны, но и осуществлять их экспорт на внешний рынок стран дальнего и ближнего зарубежья. Вместе с тем наблюдается зависимость важнейших отраслей промышленности от импорта отдельных видов сырья и топлива. Это обуславливает наличие купли-продажи минеральных ресурсов не только на внутреннем, но и на внешнем рынке.

В целом следует отметить, что в конце XX и начале XXI веков мировая экономика минерального сырья вступила в новую фазу своего развития, которая характеризуется следующими внешними факторами: возникновение принципиально нового явления в мировой экономике – рынка минерально-сырьевых баз (МСБ); интенсификация процессов глобализации сырьевых рынков, сопровождающаяся стремлением развитых стран к сбалансированному развитию и, как следствие, обострению борьбы за их подчинение под свой контроль [13].

Следовательно, мировой рынок для такого актива как минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) является высоколиквидным, и его справедливую стоимость можно оценить, получив информацию по прошедшим аналогичным сделкам.

Принцип справедливой оценки предусматривает проведение переоценок активов, так как за время, пока организация владеет активами, первоначальная оценка может существенно измениться по сравнению с их стоимостью на момент представления отчетных данных пользователям.

На наш взгляд переоценку справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости) минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) необходимо осуществлять в связи с изменением текущих рыночных цен, а также при изменении объема запасов по результатам разведки.

Источником активов, отражающих экономический потенциал используемых минеральных ресурсов, в оценке по справедливой (текущей рыночной) стоимости представляется целесообразным считать природный капитал.

А.П. Шевлюков, исследуя проблемы учета капитального имущества, указывает: «Организации государственной формы собственности земельные участки и природные ресурсы получают в пользование безвозмездно, в связи с чем в качестве источника их финансирования предлагается использовать выделенную государством стоимость природного капитала» [14, с. 129]. Для этих целей Шевлюков рекомендует счет «Природный капитал» [14, с. 128 – 129].

Включение природного капитала в пассив баланса предлагают Ю.В. Алтухова, В.Г. Широбоков [15, с. 154 – 155].

По нашему мнению, использование счета «Природный капитал» для отражения источников поступления минеральных ресурсов по справедливой (текущей рыночной) стоимости, представляется целесообразным, однако требуется уточнение, так как в большинстве стран, в том числе и Республике Беларусь, права на полезные ископаемые принадлежат государству. Используемые минеральные ресурсы являются привлеченным природным капиталом, что должно найти отражение в названии счета и учитываться при проведении анализа финансового состояния организации.

Таким образом, в пассиве баланса в качестве источника экономического потенциала используемых минеральных ресурсов должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагаем отражать на одноименном счете ХХ «Привлеченный природный капитал».

Модель счета ХХ «Привлеченный природный капитал» представлена на рисунке 3.

На счете ХХ «Привлеченный природный капитал» будет обобщаться информация о величине привлеченного природного капитала после разведки и оценки минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Необходимо отметить, что система бухгалтерского учета минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) должна не только формировать информацию для отражения запасов полезных ископаемых организаций – недропользователей Республики Беларусь в составе национального богатства, но и включать учет истощения минеральных ресурсов. Это обеспечит необходимую информационную базу для расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, характеризующих человеческий прогресс с учетом экологического и социального факторов, связи между качеством

ХХ «Привлеченный природный капитал»	
Дебет	Кредит
	Сн – Привлеченный природный капитал на начало отчетного периода
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<i>В течение месяца</i>	
• Выбытие привлеченного природного капитала	• Привлеченный природный капитал
	Ск – Привлеченный природный капитал на конец отчетного периода

Рис. 3. Модель счета ХХ «Привлеченный природный капитал»

ХХ «Истощение минеральных ресурсов»	
Дебет	Кредит
	Сумма истощения минеральных ресурсов начало отчетного периода
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<i>В течение месяца</i>	
Списание истощения минеральных ресурсов	Начисление истощения минеральных ресурсов в результате добычи из недр
	Сумма истощения минеральных ресурсов на конец отчетного периода

Рис. 4. Модель счета ХХ «Истощение минеральных ресурсов»

окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом.

Так как показатель «истощение» используется для отражения уменьшения стоимости минеральных активов в результате их добычи из недр, предлагаем в бухгалтерском учете его учитывать на пассивном синтетическом счете ХХ «Истощение минеральных ресурсов». Модель счета ХХ «Истощение минеральных ресурсов» представлена на рисунке 4.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

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. 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> – Дата доступа: 20.03.2015.
3. Метла, О.С. Экономическая сущность объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения // Вестник Погоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юри. науки. – 2014. – № 14. – С.190-197
4. Райт Ш.Д., Галлан Р.А. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш.Д. Райт, Р. Галлан // Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2007. – 688с.
5. Алекперов, В.Ю. Нефтяной потенциал [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.lukoil.ru/press.asp?div_id=2&year=2002&id=349&pr=yes – Дата доступа: 20.03.2015.
6. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2015.
7. МСФО (IAS) 16 – Основные средства // Центр начального обучения МФСО [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IAS/ias16.pdf>. – Дата доступа: 14.12.2014.
8. МСФО (IFRS) 13 – Оценка справедливой стоимости // Центр начального обучения МФСО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IFRS/ifs13.pdf>. – Дата доступа: 14.12.2014.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 30 марта 2001 г., № 26н : в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 24.12.2010 № 186н. // Консультант Плюс [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111056> – Дата доступа: 19.06.2015.
10. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 13 октября 2003 г. № 91н: в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 24.12.2010 № 186н. // Консультант Плюс [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111055> – Дата доступа: 19.06.2015.
11. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика/ Ж. Ришар : пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
12. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под.ред. проф. Я.В. Соколова. –

Таблица 2

Предлагаемая корреспонденция счетов учета экономического потенциала используемых минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых)

Содержание операции	Дт	Кт
Отражено привлечение природного капитала на величину справедливой стоимости минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), контролируемый организацией согласно условиям контракта	XX «Минеральные ресурсы»	XX «Привлеченный природный капитал»
Отражено истощение привлеченного природного капитала в результате добычи минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых)	XX «Привлеченный природный капитал»	XX «Истощение минеральных ресурсов»
Отражена дооценка стоимости минеральных ресурсов	XX «Минеральные ресурсы»	XX «Привлеченный природный капитал»
Отражена уценка стоимости минеральных ресурсов	XX «Привлеченный природный капитал»	XX «Минеральные ресурсы»
Списана ранее отраженное истощение привлеченного природного капитала	XX «Истощение минеральных ресурсов»	XX «Минеральные ресурсы»
Отражено выбытие привлеченного природного капитала по справедливой стоимости минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), контролируемый организацией согласно условиям контракта	XX «Привлеченный природный капитал»	XX «Минеральные ресурсы»

Примечание – Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета минеральных ресурсов.

Направления анализа:	Активы		Направления анализа:
	Невольственные природные ресурсы	Используемые природные ресурсы	
Анализ эффективности отложенных средств	Стоимость привлечения природного ресурса субъектом хозяйствования (оценка по фактическим затратам) отражение по счету «Основные средства», «Нематериальные активы»	Экономический потенциал природного ресурса (оценка по справедливой (текущей рыночной) стоимости) отражение по счету «Природные ресурсы»	Анализ имущественного положения - Доля природных ресурсов в имуществе субъекта хозяйствования -Коэффициент обеспеченности финансовых обязательств собственными природными активами и др.
Анализ ресурсного потенциала	В аналитическом учете и раскрытии информации отражаются ресурсы, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.).	В аналитическом учете и раскрытии информации отражаются ресурсы, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.).	Анализ финансового состояния
-Объем инвестиций в природные ресурсы, приносящие доходы	Переоценка осуществляется с изменением стоимости денежной единицы (с отнесением на счет «Добавочный капитал»).	Переоценка осуществляется с изменением текущих рыночных цен (с отнесением на счет «Природный капитал»).	Оценка инвестиционной привлекательности
	Амортизация затрат в соответствии с законодательством и амортизационной политикой субъекта хозяйствования	Истощение природных ресурсов (например, добыча полезных ископаемых и пр.) отражается по дебету счета «Природный капитал» и кредиту счета «Истощение природный капитал»	Анализ ресурсного потенциала -Экономический потенциал природных ресурсов -Коэффициент истощения природных ресурсов
	Собственный и заемный капитал	Природный капитал	
	Источники средств		

Рис.5. Предлагаемая модель учета и отражения в финансовой отчетности минеральных ресурсов

Таким образом, отражение в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала используемых минеральных ресурсов предлагаем осуществлять следующим образом:

1. Справедливую (текущую рыночную) стоимость ресурса отражать по дебету счета «Минеральные ресурсы» и кредиту счета «Привлеченный природный капитал».
2. Переоценку текущей рыночной стоимости ресурса осуществлять в связи с изменением текущих рыночных цен и относить на счет «Привлеченный природный капитал».
3. Истощение ресурсов (добыча полезных ископаемых) отражать с использованием счета «Истощение минеральных ресурсов».
4. В аналитическом учете и раскрытии информации отражать ресурсы, находящие в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и т.д.).

Исходя из изложенного, рекомендована следующая типовая корреспонденция счетов учета экономического потенциала используемых минеральных ресурсов (таблица 2).

Заключение. Предлагаемая модель отражения и интерпретации природного капитала в финансовой отчетности в соответствии с которой организуется учет всех используемых минеральных ресурсов с разделением на собственные и не собственные в двух оценках: по фактическим затратам на приобретение ресурса и по справедливой стоимости (текущей рыночной стоимости) представлена на рисунке 5.

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

ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ЗАСТРОЙЩИКОМ В ДОЛЕВОМ СТРОИТЕЛЬСТВЕ В УСЛОВИЯХ СМЕШАННОГО ДОГОВОРА

С.А. Ещенко, зав. лабораторией проблем учетной политики и финансов ОАО «НИИ Стройэкономика», соискатель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ

Аннотация. В статье рассмотрены существующие проблемы учета хозяйственных операций, связанных с признанием застройщиком в долевом строительстве доходов и расходов. На основе анализа экономической сущности совершаемых операций в рамках смешанного договора выработан механизм решения учетных проблем, возникающих при отражении хозяйственных операций, совершаемых в ходе реализации таких договоров, в основу которого положено обоснованное заключение о том, что момент фактической реализации материалов, работ наступает не ранее момента передачи законченного строительством объекта.

THE FORMATION OF INCOMES AND EXPENSES BY THE DEVELOPER IN THE JOINT CONSTRUCTION IN THE MIXED CONDITIONS OF THE CONTRACT

S. A. Yeshchenko, head. the laboratory of the account policy and Finance at JSC «NII Stroyeconomika», applicant of the chair of accounting, analysis and auditing in industries of the BSEU

Abstract. The article examines the existing problems of accounting for business operations associated with the recognition of the developer in the joint construction of income and expenses. Based on the analysis of the economic essence of transactions in the framework of a mixed contract is a mechanism solutions of

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
- 13.Стратегия развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года, утв. 6 марта 2013 года
- 14.Шевлюков, А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества / А.П. Шевлюков. – Гомель : Белорус. торгово-экон. уч-т потребит. кооп., 2009. – 140 с.
- 15.Алтухова, Ю.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием сельскохозяйственных предприятий / Ю.В. Алтухова, В.Г. Широбоков. – Воронеж : Истоки, 2010. – 221 с.