

УДК 657.22:553

**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА,
ОТЧЕТНОСТИ И АНАЛИЗА МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ****канд. экон. наук О.С. РОМАНОВА
(Полоцкий государственный университет)**

Исследуются вопросы учета минеральных ресурсов и затрат на их привлечение в деятельность организаций-недропользователей. Предложены методики учета стоимости минеральных ресурсов и затрат на их разведку и оценку (активов по разведке и оценке). Разработаны рекомендации по совершенствованию бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании предлагаемых автором методик бухгалтерского учета. Разработаны показатели для оценки ресурсного потенциала, позволяющие оценить современное состояние минерально-сырьевой базы и перспективы ее развития.

Ключевые слова: минеральные ресурсы, экономический потенциал, активы по разведке и оценке, бухгалтерская (финансовая) отчетность, анализ ресурсного потенциала.

Введение. Рыночная система экономики и динамично развивающиеся международные экономические отношения, приобретающие в последние годы все более глобальный характер и выражающиеся, с одной стороны, в дальнейшем углублении территориального разделения труда, а с другой – в усиливающейся интеграции рынков ресурсов, капиталов и информации, вызывают серьезные содержательные изменения, как в национальных системах бухгалтерского учета отдельных государств, так и на интернациональном уровне. Прежде всего, это касается унификации и стандартизации норм и правил ведения учета и составления отчетности, а также отражения операций по расчетам с зарубежными партнерами, оценке эффективности сделок, в том числе на внешних рынках. В этой связи весьма актуальным становится развитие методик бухгалтерского учета и анализа использования запасов полезных ископаемых в условиях сближения с международными стандартами финансовой отчетности и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

Основная часть. В рамках решения вопроса о развитии бухгалтерского учета минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) проведено исследование оценки долгосрочно используемых природных ресурсов в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине, Молдове и других странах.

Так, 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 [1]. Иными словами, в бухгалтерском балансе организаций Республики Беларусь по статье «Основные средства» отражаются объекты, оцененные как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам.

Следует заметить, что в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» объект основных средств, подлежащий первоначальному 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 [2].

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, существенно не отличалась от текущей [3].

В других странах 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.

В результате отметим, что в настоящее время в учете добывающих организаций, *во-первых*, отражаются исключительно фактические затраты на вовлечение полезных ископаемых в экономическую деятельность, капитализируемые в составе основных средств. При этом данные затраты впоследствии могут подлежать переоценке по текущим рыночным ценам. В результате искажается информация о стоимости привлечения минеральных ресурсов в экономическую деятельность для анализа эффективности вложенных средств. *Во-вторых*, в учете отсутствуют данные об экономической ценности контролируе-

мых организаций минеральных ресурсов, что приводит к снижению информационного значения отчетности и не позволяет оценить ресурсный потенциал и инвестиционную привлекательность организации.

Для решения указанной проблемы рассмотрим *вопросы соотношения целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теориях баланса.*

Оценка активов по текущим рыночным ценам представляет собой принцип *статической теории*, целью которой выступает анализ имущественного положения организации. Данный подход предполагает проведение переоценок как на основе изменения стоимости денежной единицы (инфляция), так и при изменении текущей рыночной стоимости активов. В свою очередь, главная цель *динамической теории* – измерение эффективности вложенных средств, в связи с чем в основу концепции положена оценка активов по фактическим затратам. При этом отметим, что оба подхода значимы, так как обеспечивают информационную базу для различных направлений анализа.

На основании проведенного исследования разработана новая модель отражения минеральных ресурсов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющая представлять информацию о природном капитале для заинтересованных пользователей в двух аспектах: о стоимости привлечения минеральных ресурсов (фактические затраты) и экономическом потенциале используемых минеральных ресурсов (текущая рыночная стоимость), что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа [4]. Применение данной модели устранит искажения предоставляемой информации, обеспечит взаимосвязь показателей использования природных ресурсов и показателей деятельности организации, а также сформирует базу для различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа, что увеличивает информационную ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

В связи с тем, что в настоящее время в бухгалтерском учете и отчетности добывающих организаций не отражается экономическая ценность контролируемых минеральных ресурсов, разработана методика их учета, для применения которой предложено открыть отдельные синтетические счета:

- «Минеральные ресурсы»;
- «Привлеченный природный капитал»;
- «Истощение минеральных ресурсов».

При этом рекомендовано по дебету счета «Минеральные ресурсы» и кредиту счета «Привлеченный природный капитал» отражать текущую рыночную стоимость части запасов полезных ископаемых, на которую организации имеют права в соответствии с долей активного участия по условиям контракта. Истощение ресурсов в результате их добычи из недр предложено отражать с использованием счета «Истощение минеральных ресурсов». Переоценку рекомендовано осуществлять при изменении текущих рыночных цен и объемов запасов по результатам доразведки и относить на счет «Привлеченный природный капитал» [4]. Предлагаемая методика позволит проводить анализ ресурсного потенциала добывающих организаций и давать оценку эффективности его использования.

Вопрос учета стоимости привлечения минеральных ресурсов в деятельность субъектов хозяйствования в мировой практике, в отличие от Республики Беларусь, разработан в достаточной степени. В учете же добывающих организаций Республики Беларусь отсутствует такой объект, как активы по разведке и оценке, что не позволяет формировать полную информацию для целей анализа использования минеральных ресурсов.

В рамках решения указанной проблемы изучены стандарты учета, используемые в нефтегазо- и горнодобывающих организациях США, Великобритании, Австралии, Канады, России и других стран, в том числе МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов».

В результате разработана методика учета капитальных затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов [5]. Предлагаемая методика предусматривает выделение специфического объекта бухгалтерского учета для добывающих организаций – *активов по разведке и оценке.*

Синтетический учет активов по разведке и оценке предложено осуществлять на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» с использованием счета второго порядка (субсчета) 08/10 «Приобретение и создание активов по разведке и оценке минеральных ресурсов». Отражение активов по разведке и оценке как самостоятельного вида активов обусловило разработку системы аналитических счетов, которая позволит обеспечить детализацию информации о наличии и движении активов по разведке и оценке для целей управления, анализа и контроля:

- по разрабатываемым месторождениям;
- странам их нахождения;
- лицензионным участкам;
- отдельным инвентарным объектам на лицензионном участке.

В рамках предлагаемой методики теоретически обоснованы в составе активов по разведке и оценке инвентарные объекты, включающие материальные (скважины с приспособлениями и принадлежностями) и нематериальные (право на геологическое изучение недр и добычу полезных ископаемых,

результат (отчет) по выполнению отдельной, имеющей самостоятельное значение сейсморазведочной работы, отдельный проектный документ) объекты, а также установлена необходимость применения механизма их обесценения до момента реклассификации при обнаружении минеральных ресурсов [5].

Данные предложения вызывают обоснованную необходимость отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций добывающей промышленности Республики Беларусь качественной информации о стоимости минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как части природного капитала и о капитализируемых затратах на их разведку и оценку. В этой связи разработаны рекомендации по совершенствованию форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающие следующие изменения [6].

В бухгалтерском балансе текущую рыночную стоимость используемых минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) предлагаем показывать следующим образом:

- в составе долгосрочных активов организации по строке «Минеральные ресурсы»;
- в источниках их формирования – в составе собственного капитала по строке «Привлеченный природный капитал».

Внесение изменений в отчет об изменении собственного капитала вызвано необходимостью отражения привлеченного природного капитала в составе собственного капитала организации добывающей промышленности. Действующую форму отчета предлагаем дополнить графой «Привлеченный природный капитал», по строкам которой будут отражаться соответствующие изменения.

В рамках раскрытия информации о капитализируемых затратах, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), предлагаем стоимость активов по разведке и оценке отражать в бухгалтерском балансе отдельной строкой в составе вложений в долгосрочные активы.

В примечаниях к отчетности рекомендовано размещать информацию, раскрывающую специфику добывающей промышленности: данные об объеме запасов полезных ископаемых; факторы, повлиявшие на их изменение; причины переоценки минеральных ресурсов; данные о результатах и причинах проведения обесценения активов по разведке и оценке.

Отражение в бухгалтерском балансе стоимости минеральных ресурсов и активов по разведке и оценке позволяет формировать достоверную информацию для анализа ресурсного потенциала, для принятия управленческих решений по текущей и инвестиционной деятельности, а также соответствует международным подходам, что имеет особую практическую значимость для сопоставимости экономических показателей отечественных организаций с аналогичными показателями предприятий других стран в современных условиях интенсификации процессов глобализации сырьевых рынков и расширения международных экономических связей Республики Беларусь.

Отразив в учете и отчетности стоимость минеральных ресурсов и затраты на их привлечение в деятельность организаций-недропользователей, появляется возможность провести *анализ ресурсного потенциала*.

Оценка ресурсного потенциала организации является ключевым этапом стратегического анализа. Исследуя факторы производства (разведки и добычи запасов полезных ископаемых) как в совокупности, так и обособленно, принимаются соответствующие управленческие решения по вопросам развития минерально-сырьевой базы, определяются пути рационального использования минеральных ресурсов, а также возможность организации добывающей промышленности к эффективному функционированию в условиях интенсификации минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

Оценку ресурсного потенциала организации добывающей промышленности можно рассматривать в двух направлениях: доходности ресурсного потенциала и затрат на его привлечение. При этом в состав ресурсного потенциала будут включаться минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) как принадлежащие, так и не принадлежащие на праве собственности. Таким образом, при оценке ресурсного потенциала добывающей организации будем применять одновременно всю информацию о минеральных ресурсах, поскольку отдельно друг от друга они не могут дать объективного результата [7].

Коэффициенты для оценки ресурсного потенциала организаций добывающей промышленности показывают, обеспечена ли компания уровнем запасов полезных ископаемых, необходимым для поддержания добычи, занимается ли она поиском и разведкой новых месторождений, а также показывают стоимость вложенных инвестиций для восполнения своего ресурсного потенциала в необходимом объеме.

В таблице 1 представим показатели, позволяющие оценить ресурсный потенциал добывающих организаций по двум направлениям.

Оценка ресурсного потенциала на основании отображенных в таблице показателей и коэффициентов позволит планомерно его использовать для эффективного функционирования производства, определения долгосрочных целей и обеспечения их реализации.

Применение данной методики анализа ресурсного потенциала дает возможность определить такие новые показатели, как экономический потенциал минеральных ресурсов организации, коэффициент истощения и интенсивности освоения, что является актуальным в условиях устойчивого развития Республики Беларусь.

Таблица 1. – Показатели для оценки ресурсного потенциала

Название показателя	Расчет показателя	Возможность расчета	
		в рамках применения предлагаемых методик бухгалтерского учета минеральных ресурсов	в существующих условиях (в рамках действующей системы бухгалтерского учета)
Абсолютное изменение объема инвестиций в ресурсный потенциал, приносящий доходы	Изменение стоимости активов по фактической себестоимости	+	+
Абсолютное изменение объема инвестиций в минеральные ресурсы, приносящие доходы	Изменение стоимости минеральных ресурсов по фактической себестоимости	+	-
Абсолютное изменение экономического потенциала ресурсов	Изменение текущей рыночной стоимости минеральных ресурсов	+	-
Коэффициент истощения минеральных ресурсов	Истощение минеральных ресурсов / Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости	+	-
Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала	Истощение минеральных ресурсов / Прирост минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости по результатам разведки	+	-
Коэффициент обеспеченности добычи минеральными ресурсами	1 / Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала	+	-
Природная ресурсоотдача	Выручка от реализации / Истощение минеральных ресурсов	+	-
Коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффекта от их вложений	Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости / Минеральные ресурсы по фактической себестоимости	+	-

Источник: собственная разработка.

На основании вышесказанного в таблице 2 комплексно представим механизм учета, отражения в отчетности и анализа минеральных ресурсов, которая обеспечит взаимосвязь показателей использования природных ресурсов и показателей деятельности организации, а также сформирует базу для различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа, что увеличит тем самым информационную ценность самой отчетности и ее прогнозных характеристик.

Таблица 2. – Механизм учета, отражения в отчетности и анализа минеральных ресурсов

Учет		Отчетность	Анализ
Стоимость минеральных ресурсов	«Минеральные ресурсы»	В бухгалтерском балансе в составе долгосрочных активов организации по строке «Минеральные ресурсы»	Оценка ресурсного потенциала - Абсолютное изменение экономического потенциала ресурса - Коэффициент истощения минеральных ресурсов - Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала - Коэффициент обеспеченности добычи минеральными ресурсами - Природная ресурсоотдача - Коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффекта от их вложений
	«Привлеченный природный капитал»	В бухгалтерском балансе в источниках формирования – в составе собственного капитала по строке «Привлеченный природный капитал»; в отчете об изменении собственного капитала в графе «Привлеченный природный капитал»	
	«Истощение минеральных ресурсов»	В примечаниях к отчетности	
Затраты на разведку и оценку	Активы по разведке и оценке	В бухгалтерском балансе отдельной строкой в составе вложений в долгосрочные активы	

Источник: собственная разработка.

Заключение. Предлагаемая система учета и отражения в отчетности минеральных ресурсов, а также предложенные автором показатели для анализа ресурсного потенциала, оптимальные с точки зрения согласования интересов экономики и недропользования, позволят оценить современное состояние минерально-сырьевой базы и перспективы ее развития, что соответствует основным положениям Стратегии развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26 // КонсультантПлюс.Беларусь / ООО «Юр-Спектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс] // Центр начального обучения МФСО. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IAS/ias16.pdf>. – Дата доступа: 14.12.2014.
3. Учет основных средств [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету 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 г. // КонсультантПлюс.Россия / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2015.
4. Романова, О.С. Модель отражения информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности организаций-недропользователей Республики Беларусь / О.С. Романова // Вестник Полоцкого государственного университета. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. – 2016. – № 14. – С. 97–102.
5. Метла, О.С. Методика учета капитальных затрат на разведку и оценку запасов полезных ископаемых в соответствии с методом благополучных усилий / О.С. Метла // Учет и финансы. – 2015. – № 3 (69). – С. 26–33.
6. Метла, О.С. Совершенствование информационного обеспечения анализа минеральных ресурсов / О.С. Метла // Бух. учет и анализ. – 2015. – № 11. – С. 19–23.
7. Метла, О.С. Состояние и развитие методики анализа использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) / О.С. Метла // Бух. учет и анализ. – 2016. – № 1. – С. 12–16.

Поступила 03.04.2018

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING, REPORTING AND ANALYSIS MINERAL RESOURCES

O. POMANOVA

The problems of accounting for mineral resources and the costs of attracting them to the activities of subsoil users are being investigated. Methods for calculating the cost of mineral resources and the costs of their exploration and evaluation (exploration and evaluation assets) are proposed. The recommendations on the improvement of accounting (financial) statements based on the methods of accounting offered by the author have been developed. Indicators for the assessment of the resource potential have been developed, which make it possible to assess the current state of the mineral resource base and the prospects for its development.

Keywords: *mineral resources, economic potential, exploration and evaluation assets, accounting (financial) reporting, analysis of resource potential.*