

ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

Вегера Светлана Григорьевна, докт. экон. наук., доцент,
Метла Ольга Станиславовна, магистр экон. наук,
УО «Полоцкий государственный университет»,
Республика Беларусь

Полезные ископаемые являются стратегически значимым ресурсом любой страны, в связи с чем их рациональное использование представляет важное направление государственной политики. Информационной основой принятия эффективных управленческих решений на предприятиях добывающей отрасли являются данные бухгалтерского учета. В статье рассмотрены проблемы бухгалтерского учета полезных ископаемых предприятий-недропользователей, обусловленные спецификой отрасли, необходимостью гармонизации с МСФО и требованиями устойчивого развития.

PROBLEMS IN MINERAL RESOURCES ACCOUNTING

Mineral resources are strategically crucial resources of any country. Therefore, their rational use is an important strand in public policy. The information basis for making efficient managerial decisions at extractive industries enterprises is composed of accounting data. The article considers the problems in accounting mineral resources at enterprises – users of subsurface resources, determined by specific nature of the industry, necessity of harmonization with IFRS and requirements of sustainable development.

Устойчивое развитие экономики Беларуси невозможно без достижения необходимого уровня добычи полезных ископаемых, которые являются основой материального производства и национальной безопасности страны. Стратегия развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года, утвержденной 6 марта 2013 года, предусматривает обеспечение промышленного комплекса Беларуси собственным минеральным сырьем, а именно наращивание использования местных полезных ископаемых и постепенное вытеснение импортируемых. В этой связи особое значение принадлежит повышению ответственности при принятии управленческих решений, направленных на рациональное и экономически эффективное использование минеральных ресурсов. Основным механизмом реализации данной задачи является развитие соответствующего информационного

обеспечения, важным элементом которого является система бухгалтерского учета и отчетности предприятий-недропользователей.

Следует отметить, что в Республике Беларусь отсутствуют специальные стандарты, обеспечивающие комплексный подход к бухгалтерскому учету в добывающих отраслях: от получения прав на поиск, оценку и разведку полезных ископаемых до рекультивации и восстановления промышленной площадки. Кроме того, в настоящее время отсутствуют методики бухгалтерского учета полезных ископаемых, добываемых по договору концессии, методики учета природоохранных затрат, значение которых актуализируется необходимостью решения проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических аспектов недропользования, а также необходимостью гармонизации Национального бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности, закрепленной Директивой Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь».

В связи с этим организации-недропользователи сами формируют и обосновывают свою позицию относительно учета процессов и объектов при разработке месторождения полезных ископаемых, утверждая ее в учетной политике. Это, в свою очередь, приводит к снижению уровня сопоставимости финансовых показателей различных организаций и возникновению большого количества различий в ведении учета.

В международной практике нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности, учитывающее особенности ресурсодобывающей отрасли, более прогрессивно. В 2004 году Комитетом по международным стандартам и финансовой отчетности опубликовал МСФО 6 «Поиск и оценка полезных ископаемых». В соответствии с данным стандартом в финансовой отчетности добывающего предприятия должны раскрываться результаты от осуществления операций по разведке и оценке запасов полезных ископаемых таким образом, чтобы квалифицированные пользователи данной отчетности могли определить объемы, время получения и вероятность будущих притоков экономических выгод. То есть при ведении учета по международным стандартам выделяются специфические строки баланса, что предоставляет значительно больший объем информации. [1] Однако, регулируемая область стандарта МСФО 6 ограничивается изложением требований к учету затрат на поиск и оценку полезных ископаемых и их отражения в отчетности.

Вместе с тем, деятельность по добыче полезных ископаемых характеризуется рядом отличительных особенностей: длительный период времени между получением права на добычу и реализацией добытых полезных ископаемых; высокая стоимость поисково-

оценочных и разведочных работ при отсутствии уверенности в будущей экономической эффективности разработки месторождения; специфика лицензий на поиск, оценку, разведку, добычу полезных ископаемых; ограниченный срок эксплуатации месторождения; существенные суммы обязательств по рекультивации и экологии и ряд других. Методика бухгалтерского учета этих факторов в конечном итоге способна оказать существенное влияние на финансовые показатели деятельности предприятия и их оценку заинтересованными пользователями, инвестиционную привлекательность. Таким образом, отсутствие комплексной системы бухгалтерского учета полезных ископаемых - от получения прав на разведку до рекультивации нарушенных земель - можно определить в качестве первой методологической проблемы.

Специфика деятельности добывающего сектора связана с наличием объектов бухгалтерского учета, к которым не применимы правила общих стандартов. А именно с запасами полезных ископаемых, залегающих в недрах, которые еще не извлечены на поверхность. Такие запасы являются основой ресурсного потенциала добывающей организации, однако системой бухгалтерского учета не фиксируются и их стоимость не находит прямого отражения в бухгалтерском балансе. Механизма, позволяющего отразить запасы ресурсов, с бухгалтерской точки зрения не существует, информация о новом месторождении начинает отражаться лишь с даты начала эксплуатации, хотя экономическая стоимость месторождения образуется уже в момент его открытия [2]. Следовательно, финансовая отчетность, в которой не содержится информация о потенциально извлекаемых запасах полезных ископаемых, не полно отражает производственный и ресурсный потенциал организации. Вопрос об определении запасов полезных ископаемых как объектов бухгалтерского учета формирует вторую методологическую проблему, стоящую перед бухгалтерским учетом полезных ископаемых.

Кроме того, до настоящего времени отсутствует единство методических подходов к экономической оценке запасов полезных ископаемых, вовлекаемых в хозяйственный оборот, и ее отражению как на микро-, так и на макроэкономическом уровне. Именно отсутствие единых согласованных методик по социально-экономической оценке полезных ископаемых не позволяет их учитывать и отражать в составе национального богатства страны. Наряду с определением стоимости полезных ископаемых для реализации различного рода сделок и налогообложения, оценка запасов ископаемых необходима для принятия эффективных управленческих решений, привлечения инвестиций, кредитов. Стоимость запасов зависит от степени освоенности, доступности, физических, химических и биологических свойств. Например, месторождения полезных ископаемых имеют свой «жизненный цикл». Вместе с извлечением запасов месторождение теряет свою стоимость.

Следовательно, утеря (увеличение) объема и (или) качества полезных ископаемых должны отражаться на его стоимости [3]. Таким образом, третья методологическая проблема учета полезных ископаемых связана с их оценкой.

В период разведки и оценки запасов полезных ископаемых организации - недропользователи несут затраты по проведению работ по геологоразведке. На данной стадии разработки месторождения понесенные затраты имеют неопределенные перспективы, так как результат разведки и оценки может быть как положительным, так и отрицательным. В соответствии с принципом соотнесения доходов и расходов, затраты по геологоразведке полезных ископаемых в бухгалтерском учете следует отражать в том отчетном периоде, в котором они были понесены, так как нет уверенности в целесообразности добычи. Однако, данное решение целесообразно лишь в случае отказа от добычи. В иной ситуации финансовые результаты на этапе оценки полезных ископаемых будут занижены, а на этапе добычи – завышены. В этой связи, порядок бухгалтерского учета затрат по геологоразведке полезных ископаемых оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и финансовые результаты организации.

Вопросы капитализации затрат в ресурсодобывающей отрасли являются сегодня дискуссионными, что объясняется отсутствием единого подхода в нормативных документах и экономической литературе, разъясняющего возможность капитализации затрат или отнесения их на расходы текущего периода. В связи с этим возникает еще одна проблема бухгалтерского учета добывающих организаций, а именно отнесение затрат по геологоразведке полезных ископаемых в состав текущих или капитализированных.

Существенные отличия учета в организациях добывающей промышленности заключаются не только в принципах капитализации затрат, но и в методах их амортизации, в порядке признания обесценения капитализированных затрат и формирования резервов на предстоящие расходы по очистке места проведения работ. Кроме того, специфика бухгалтерского учета в добывающей промышленности проявляется в таких вопросах, как признание доходов, учет соглашений, в рамках которых две и более компании принимают на себя риски, связанные с разведкой и разработкой запасов полезных ископаемых.

В части решения вышеописанных проблем современные подходы в бухгалтерском учете продвинулась незначительно. Несмотря на значимость добывающей отрасли для национальной экономики, в нормативном регулировании по учету полезных ископаемых в Республике Беларусь не делалось никаких попыток даже обратиться к решению указанных вопросов. Особое место в формировании учета в организации добывающей отрасли занимает стандарт МСФО 6 «Поиск и оценка полезных ископаемых». Следовательно, направлением разработки методики учета полезных ископаемых является гармонизация

национальных стандартов учета и международными стандартами финансовой отчетности, направленная на формирование финансовой отчетности высокого качества.

Однако МСФО 6 решает лишь одну из указанных проблем, поскольку сфера стандарта ограничивается стадией освоения полезных ископаемых. Что касается проблемы признания и отражения в финансовой отчетности геологических запасов ископаемых, залегающих в недрах, то современные МСФО не содержат механизмов ее решения.

В виду указанных особенностей отрасли пользователи финансовой отчетности нуждаются в дополнительном раскрытии информации о деятельности добывающих предприятий и их специфических активах – запасах полезных ископаемых.

Таким образом, разработка теоретико-методических подходов к развитию системы бухгалтерского учета полезных ископаемых в Республике Беларусь требует глубокого научного осмысления с учетом требований современных тенденций развития минерально-сырьевого комплекса и представляет собой важное направление научного поиска.

Литература

1. Потапов А.В. Основные особенности ведения учета по МСФО на предприятиях добывающей отрасли / А.В. Потапов // Корпоративная финансовая отчетность: международные стандарты. – 2007. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.finotchet.ru/>. Дата доступа: 05.02.2014 г.

2. Мадиярова, Э. С. Особенности оценки запасов и составления финансовой отчетности в нефтяных компаниях. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.google.by/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.groupglobal.org%2Fstorage_manage%2Fdownload_file%2F1777&ei=Z3EKU8nxAsGM7AbhvIGIDQ&usq=AFQjCNGocDQ34edbXwb7fq6ZpgJyMCj3VQ&sig2=1KKpEtFE3r2jGfayxboHPQ&bvm=bv.61725948,d.ZGU. - Дата доступа: 19.02.2014 г.

3. Морозова, Е. В. Учет природопользования в лесозаготовках [Электронный ресурс]: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е. В. Морозова [ГОУ ВПО «Вятская гос. сельскохозяйств. академия»]. – Санкт-Петербург, 2009. - 164 с.