

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

***Аннотация** В статье приводится обзор существующих подходов к определению сущности понятий, применяемых в сфере недропользования, сделанный на основе анализа как зарубежных, так и отечественных источников, а также нормативно-правовых актов. Обосновывается авторская позиция относительно объектов бухгалтерского учета на этапе разведки и добычи полезных ископаемых.*

***Ключевые слова:** полезные ископаемые, запасы полезных ископаемых, минеральные ресурсы, минеральное сырье, объект бухгалтерского учета*

Важной составляющей национального богатства страны являются полезные ископаемые. В соответствии с Национальной стратегией устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года, стратегическая цель развития минерально сырьевой базы состоит в повышении уровня обеспеченности собственными минерально-сырьевыми ресурсами, рациональном их использовании и минимизации негативного воздействия процесса добычи на состояние окружающей среды. В этой связи возникает необходимость в создании более совершенной информационной базы для принятия эффективных управленческих решений в сфере охраны, воспроизводства и использования полезных ископаемых.

Необходимым фактором развития системы эффективного управления рациональным недропользованием является наличие комплексного бухгалтерского учета организаций-недропользователей, который выступает информационной основой не только для планирования и прогнозирования развития минерально-сырьевой базы, но и для отражения в системе национальных счетов запасов полезных ископаемых и их истощения.

В силу наличия специфических особенностей осуществления производственной деятельности организациями добывающей отрасли существует неоднозначная трактовка специалистами для целей учета и отчетности одних и тех же фактов хозяйственной деятельности. Следовательно, системно-комплексный подход к исследованию вопросов бухгалтерского учета в сфере недропользования требует, прежде всего, уточнения и формирования научной терминологии. В этой связи рассмотрим сущность понятий «полезные ископаемые», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье» с целью определения содержания объекта бухгалтерского учета и его характеристик при отражении операций в организациях добывающей промышленности.

Согласно кодексу Республики Беларусь о недрах под полезными ископаемыми понимается содержащиеся в недрах природные минеральные образования неорганического или органического происхождения, которые находятся в твердом, жидком или газообразном состоянии и химический состав и физические свойства которых позволяют осуществлять их промышленное и иное хозяйственное использование в природном виде или после первичной обработки (очистки, обогащения) [1]. В Кодексе Украины о недрах определение данного понятия отсутствует. Вместе с тем оно находит свое отражение в Налоговом кодексе и Горном законе Украины, в соответствии с которым полезные ископаемые представляют собой природные минеральные образования органического и неорганического происхождения в недрах, в том числе любые подземные воды, а также техногенные минеральные образования в местах удаления отходов производства и потерь продуктов переработки минерального сырья, которые могут быть использованы в сфере материального производства и потребления непосредственно или после первичной переработки [2].

Следует отметить, что в Кодексе о недрах Республики Беларусь полезные ископаемые, извлеченные из недр и подвергнутые первичной обработке (очистке, обогащению) именуется минеральным сырьем. Определения понятия «минеральные ресурсы» кодекс не содержит. Однако выделяет такую категорию как минерально-сырьевая база и дает ей следующую трактовку: совокупность полезных ископаемых и иных ресурсов недр, подготовленных для промышленного и иного хозяйственного использования [1].

Налоговый кодекс Украины приводит следующее определение понятия «минеральное сырье»: товарная продукция горнодобывающего предприятия, что является результатом его

хозяйственной деятельности по добыче полезных ископаемых, в том числе путем выполнения хозяйственных договоров об услугах по давальческим сырьем, и по качественным характеристикам отвечает требованиям установленных законодательством стандартов или требованиям договоров [2]. Данное определение также свидетельствует о том, что минеральное сырье – это добытое полезное ископаемое.

Иной подход к определению данных понятий представлен в Налоговом кодексе Российской Федерации и Законе Республики Казахстан «О недрах и недропользовании», согласно которому полезное ископаемое трактуется значительно уже, чем понятие «минеральное сырье», понимая под полезными ископаемыми продукцию добывающей промышленности, содержащуюся в добытом из недр минеральном сырье. Также существуют позиции, согласно которым последние понятия отождествляются [3].

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что существует различное интерпретирование и законодательное разъяснение о толковании смыслового значения и формулировки понятий «полезные ископаемые», «минеральные ресурсы» и «минеральное сырье». В этой связи, автором были рассмотрены подходы к определению сущности указанных понятий, встречающиеся в литературе, а также законодательных и нормативных документах разных стран.

Проведенный анализ позволяет заключить, что по мнению большинства авторов и нормативно-правовых документов под полезными ископаемыми понимается содержащееся в недрах природное минеральное образование, пригодное для использования в материальном производстве. Из изложенного следует, что, если минеральное образование извлечено на поверхность, то она уже не является полезным ископаемым.

В дополнение к вышесказанному нами был проведен анализ подходов к сущности понятия «минеральное сырье», исходя из которого, следует, что согласно большинству подходов, под минеральным сырьем понимают полезные ископаемые, извлеченные из недр и подвергнутые первичной обработке.

Следовательно, на основании проведенного исследования содержания и взаимосвязи понятий «полезные ископаемые» и «минеральное сырье» следует полагать, что если минеральное образование содержится в недрах, то оно представляет собой полезное

ископаемое. В случае его добычи, то есть извлечения из недр, оно будет являться минеральным сырьем.

Следует отметить, что и такие подходы, согласно которым минеральное сырье есть товарная продукция горнодобывающего предприятия, и полезные ископаемые, которые вовлечены в материальное производство имеют место в литературе и нормативно-правовых актах разных стран. Это обусловлено тем, что после обработки минеральное сырье будет являться одновременно минеральной продукцией предыдущего и исходным сырьем для последующего производственного процесса. Однако, если исходить из классического определения основополагающего понятия «сырье», понятие «минеральное сырье» может быть определено следующим образом: минеральное сырье - извлеченные из недр и подвергнутые первичной обработке полезные ископаемые, являющиеся исходным материалом для последующего производства минеральной продукции.

Возвращаясь к сущности понятия «полезные ископаемые» отметим, что данное понятие - геологическое. Это обусловлено залеганием полезных ископаемых в недрах земли в виде скоплений различного характера, которые образуют месторождения полезных ископаемых. А изучением процессов образования месторождений полезных ископаемых, их строением, составом, условиями образования и закономерностями размещения в недрах занимается непосредственно геология полезных ископаемых.

В то же время понятие «полезные ископаемые» не теряет своей принадлежности к юридической направленности, о чем, в свою очередь свидетельствует необходимость наличия эффективного правового регулирования отношений, связанных с использованием недр и добычей полезных ископаемых.

Когда полезные ископаемые выступают в роли минерально-сырьевой базы для развития производства, являются основой национальной безопасности и залогом устойчивого развития экономики, то становятся категорией экономической. Экономический подход обусловлен непосредственно стоимостной оценкой полезных ископаемых, а также необходимостью оценки экономического эффекта от добычи и использования полезных ископаемых в материальном производстве и иных целях.

Следует отметить, что количественная оценка полезных ископаемых выражается их запасами, которые могут быть оценены с различной степенью достоверности их размеров, зависящей от сложности геологического строения месторождений.

Под запасами понимают количество полезных ископаемых в пределах определенного минерального образования (скопления или его части), установленное на основе полученной (в процессе производственных и научно-исследовательских работ) геолого-горно-экономической информации и обоснованных кондиций. [4, с. 9] Согласно отраслевой терминологии стандартов GAAP, применяемых в бухгалтерском учете и отчетности нефтегазодобывающих компаний, запасы — количество полезных ископаемых, которые предполагается экономически эффективно извлечь. [5]

Запасы полезных ископаемых, находящиеся в недрах приобретают ценность (значимость), лишь будучи: обнаруженными и разведанными, т.е. количественно установленными и идентифицированными по всем основным геолого-промысловым и физико-химическим параметрам; признанными экономически эффективными для последующего освоения (подготовки залежи к добыче) и разработки (собственно добычи); добытыми и использованными для удовлетворения потребностей в топливе, энергии и сырье для получения нефтехимических продуктов. [6]

В этой связи некоторые ученые-экономисты отождествляют полезные ископаемые с минеральными ресурсами, рассматривая их непосредственно с функциональной точки зрения. Однако, в соответствии с большинством определений сущности понятия «минеральные ресурсы», встречающихся в литературе и нормативно-правовых документах, под минеральными ресурсами понимают совокупность запасов полезных ископаемых. Вместе с тем, авторы выделяют отличительные признаки последних, а именно: обнаруженные, выявленные, разведанные и предварительно оцененные, подсчитанные, доступные и пригодные для использования, экономически значимые и коммерчески целесообразные. Запасы полезных ископаемых приобретают указанные характеристики по итогу геологоразведочных работ, когда детально изучено геологическое строение месторождения, получена информация о количестве и качестве запасов полезных ископаемых, их минеральном и химическом составе, технологических свойствах и других особенностях полезных ископаемых с полнотой и достоверностью, обеспечивающими промышленную оценку, обоснование решения о порядке и условиях вовлечения их в промышленное освоение [7].

Таким образом, минеральные ресурсы – это запасы полезных ископаемых, в отношении которых определена рентабельность их

извлечения на основе полученной геологической информации и они могут быть использованы в процессе хозяйственной деятельности. Данная позиция объясняется тем, что в экономической теории понятием «ресурсы» обозначают совокупность различных элементов производства, которые могут быть использованы в процессе создания материальных и духовных благ и услуг. [8, с. 50]. Следовательно, понятие «полезные ископаемые» следует рассматривать более широко, чем понятие «минеральные ресурсы», поскольку последнее ориентировано на фактическую или потенциальную эксплуатацию этих ресурсов в хозяйственной деятельности.

Возможность использования минеральных ресурсов в промышленных целях предполагает получение от их экономических выгод в будущем. Согласно МСФО, экономические ресурсы организации, приобретенные ею в результате событий, произошедших в прошлом, позволяющие получить экономические выгоды в будущем относятся к активам. В бухгалтерском учете Республики Беларусь существует аналогичное понятие, которое в нормативных документах сформулировано как «имущество организации». Следовательно, минеральные ресурсы могут выделяться как активы организации и рассматриваться в качестве объекта бухгалтерского учета.

Заметим, что освоение минеральных ресурсов в добывающей промышленности процесс длительный и многостадийный. Так стадии добычи минеральных ресурсов предшествуют этап приобретения прав на разведку и оценку запасов полезных ископаемых, геологоразведочные работы, обустройство и разработка месторождения. Таким образом, длительный период выявления и освоения минеральных ресурсов позволяет отнести их к долгосрочным активам.

Согласно кодексу РБ «О недрах» право собственности на добытые полезные ископаемые принадлежит недропользователю. В этой связи, минеральное сырье, определенное как имущество субъекта хозяйствования, может рассматриваться в качестве объекта бухгалтерского учета на этапе добычи полезных ископаемых.

На основании вышесказанного, минеральное сырье, с точки зрения его экономической сущности, в бухгалтерском учете следует отражаться в составе производственных запасов. В именно, то сырье, которое требует переработки учитывать как сырье и материалы, а то, что не требует переработки – как готовую продукцию организации.

Подводя итог сказанному, можно сделать вывод, что нельзя без определенной оговорки условий применения отождествлять понятия

«полезное ископаемое» и «минеральное сырье». Недопустимо также ставить знак равенства между полезным ископаемым и минеральными ресурсами.

Полезные ископаемые представляют собой содержащиеся в недрах природные минеральные образования неорганического или органического происхождения, которые находятся в твердом, жидком или газообразном состоянии и химический состав и физические свойства которых позволяют осуществлять их промышленное и иное хозяйственное использование. Объектом бухгалтерского учета при вовлечении полезных ископаемых в хозяйственную деятельность на этапе геологической разведки выступают минеральные ресурсы, а на этапе добычи – минеральное сырье. При этом рекомендуется следующие определения данных понятий для целей бухгалтерского учета:

Минеральные ресурсы – это долгосрочные активы, представляющие собой совокупность выявленных запасов полезных ископаемых, доступных и пригодных для использования в промышленных целях, коммерческая целесообразность которых определена по результатам геологической разведки.

Минеральное сырье – это краткосрочные активы, представляющие собой извлеченные из недр и подвергнутые первичной обработке полезные ископаемые, являющиеся исходным материалом для последующего производства минеральной продукции.

Список использованных источников:

1. Кодекс Республики Беларусь о недрах от 14 июля 2008 г. № 406-3
2. Налоговый кодекс Украины от 2 декабря 2010 года № 2755-VI
3. Шимова О.С., Соколовский Н.К. Экономика природопользования: Учеб. Пособие. 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 362с.
4. Секисов Г.В. Минеральные объекты и их рациональное освоение / Г.В. Секисов. – М.: Наука, 1994. – 259с.
5. Ефримова А. А. Учет расходов на освоение природных ресурсов в соответствии с требованиями US-GAAP и IAS. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.rbsys.ru/page.php?press-centre/publications/2003/08/09/80/>. - Дата доступа: 19.02.2014 г.
6. Богомольный Е. И.. Социально-экономические проблемы становления и развития новой системы недропользования в России: Автореферат дис. ... канд. экон. наук: 08.00.01: Москва, 1998 153 с. РГБ ОД, 61:99-8/875-6. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dslib.net/econom-teoria/socialno-jekonomicheskie-problemy-stanovlenija-i-razvitija-novoj-sistemy.html>. - Дата доступа: 15.03.2014 г.
7. Чай В.Т., Панкратова В.В. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В.Т. Чай, В.В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. - №1. - С.1-23
8. Экономическая теория. Под ред. Добрынина А.И., Тарасевича Л.С. 3-е изд., испр. и доп. - СПб.: СПбГУЭФ, Питер, 2004. — 544 с.