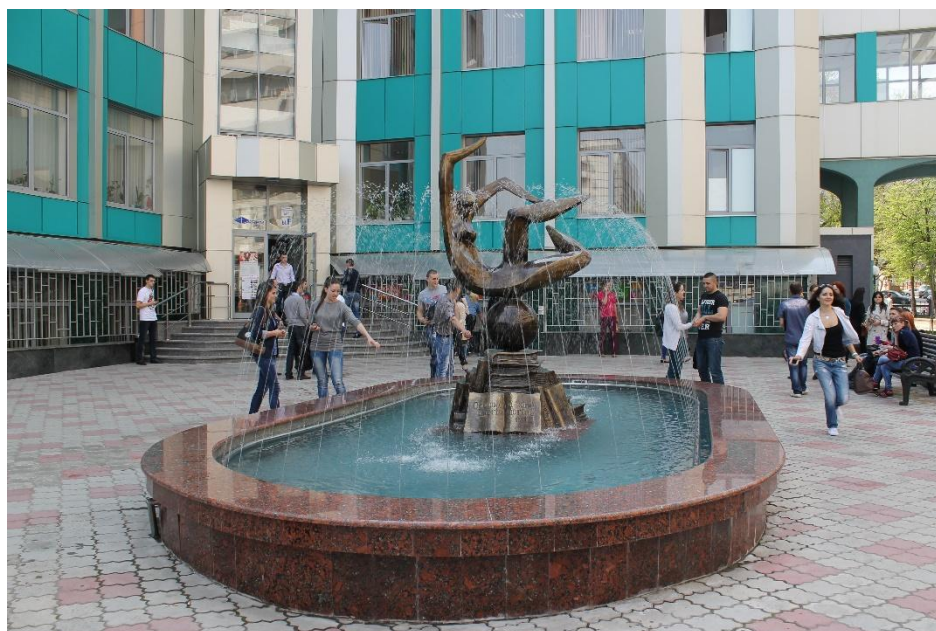




CONFERINȚA ȘTIINȚIFICĂ INTERNAȚIONALĂ CONTABILITATEA ȘI EDUCAȚIA CONTABILĂ ÎN SOCIETATEA DIGITALĂ

Ediția VIII



4-5 Aprilie, 2019, Chișinău, Republica Moldova



Academy of Economic Studies of Moldova



Полоцкий Государственный
Университет, Belarus



Odessa National Economic University,
Ukraine



THE INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE

ACCOUNTING AND ACCOUNTING EDUCATION IN THE DIGITAL SOCIETY

VIII Edition



April 4-5, 2019, Chisinau, Republic of Moldova

CZU 082:657=135.1=111=161.1

C 69

Acest volum de lucrări științifice a fost finanțat de Academia de Studii Economice în cadrul proiectului 17/22.10.18F. „Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală” pentru Organizarea Manifestărilor Științifice Internaționale, finanțat de la bugetul de stat pentru anul 2019. <https://ancd.gov.md/sites/default/files/document/attachments/Proiecte%20Manifestari%202019%20%20%28proiecte%20finantate%29.pdf>

Responsabilitatea pentru conținutul fiecărui articol aparține autorilor

Descrierea CIP a Camerei Naționale a Cărții

"Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală", conferință științifică internațională (8 ; 2019 ; Chișinău). Contabilitatea și educația contabilă în societatea digitală = Accounting and accounting education in the digital society : Conferința Științifică Internațională, Ed. a 8-a, 4-5 aprilie 2019, mun. Chișinău / com. șt.: Grigore Belostecinic (președinte) [et al.] ; com. org.: Liliana Grigoroii (președinte) [et al.]. – [Chișinău : S. n., 2019 (Tipogr. "Arva Color")]. – 399 p. : fig., tab.

Antetit.: Acad. de Studii Econ. a Moldovei, Univ. Ștefan cel Mare din Suceava, România, Asoc. of Chartered Certified Accountants (ACCA) [et al.]. – Tit. paral.: lb. rom., engl. – Texte : lb. rom., engl., rusă. – Rez.: lb. rom., engl. – Bibliogr. la sfârșitul art. – Referințe bibliogr. în subsol. – Apare cu sprijinul financiar al Acad. de Studii Econ.

Disponibil: <http://www.ase.md/facultatea/contabilitate/catedra/caae/activitate-stiintifica/conferinte-stiintifice.html>

ISBN 978-9975-127-67-7.

082:657=135.1=111=161.1

C 69

ISBN 978-9975-127-67-7.

**МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ
В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ****MINERAL RESOURCES IN ACCOUNTING AND REPORTING SYSTEM**

CZU: 657.4:553.04(476)

РОМАНОВА Ольга Станиславовна*к.э.н., доцент, Учреждение образования «Полоцкий государственный университет», Республика Беларусь**E-mails: metla.os.90@gmail.com*

Summary: *The object of the study are mineral resources (mineral reserves). The choice of the object of study is due to the relevance of the issues of reflection in the accounting and reporting of information about mineral resources, their insufficient development and practical significance in modern conditions. Among the methods used in the study, the authors identify synthesis, analysis, comparison, logical generalization, the conclusion by analogy, classification, grouping, etc. For accounting of natural capital use and organization's activities indicators connection, the article proposes a new dual model of accounting and reflection in accounting (financial) statements of mineral resources, which allows to present information on natural capital to interested users in two aspects: the cost of attracting mineral resources and economic potential of used mineral resources, which will eliminate the distortion of the information provided and provide information basis for relevant areas of analysis.*

Ключевые слова: минеральные ресурсы, привлеченный природный капитал, истощение, двойственная модель, экономический потенциал

JEL Classifications: M41

Введение

Осознанная потребность включения в систему бухгалтерского учета информации об использовании природного капитала является актуальным для многих стран мирового сообщества, о чем свидетельствуют: доклад «Природный капитал: очевидность, упускаемая из виду» (июнь 2014 г.), подготовленный Институтом присяжных бухгалтеров в области управленческого учета совместно с компанией «Эрнст энд Янг», Международной федерацией бухгалтеров и Объединением по проблемам природного капитала [1]; декларация природного капитала, подписанная 75 странами и Европейской комиссией в ходе работы Конференции ООН по устойчивому развитию "Рио+20" (июнь 2012 г.) [2]. Все это, а также Публикация Правлением Совета по международным стандартам финансовой отчетности документа «Добывающая деятельность», в котором поднимаются вопросы оценки и классификации обнаруженных природных ископаемых, требования к раскрытию информации, связанной с добывающей деятельностью, напрямую свидетельствует о необходимости учета и отражения в отчетности организаций информации о полезных ископаемых.

Также значительное внимание рациональному использованию минеральных ресурсов как основе материального производства и национальной безопасности страны уделяется и в Республике Беларусь. Так, в соответствии с Концепцией национальной безопасности Республики Беларусь в составе основных угроз выделяются истощение минеральных ресурсов, низкий уровень самообеспечения ресурсами, недостаточное развитие систем учета природных ресурсов [3]. Стратегия развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года предусматривает развитие экономического механизма ресурсопользования, а также разработку системы экономических показателей, позволяющих оценить эффективность вовлечения полезных

ископаемых в хозяйственный оборот, повышение экономической ответственности в принятии соответствующих управленческих решений [4].

Необходимым фактором развития системы эффективного управления рациональным недропользованием на уровне микроэкономики является наличие комплексного бухгалтерского учета организаций нефтегазо- и горнодобывающей промышленности.

В настоящее время организации-недропользователи данные о запасах полезных ископаемых в учете и отчетности не отражают. Это приводит к искажению информации о ресурсном потенциале организации и его истощении, отсутствию необходимой информационной базы для оценки инвестиционной привлекательности компании, а также не дает возможности аккумулирования указанной информации в системе национальных счетов.

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

Исследованию вопросов бухгалтерского учета и отчетности в нефтегазо- и горнодобывающих организациях посвящены работы таких авторов, как Р.А. Галлан, Ш. Райт, Д. Джонстон, М.А. Мягких, В.Т. Чая, В.В. Панкратова, Д. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен и др. Проблемы учета затрат на разведку и оценку решают в своих трудах М.И. Агошков, В.Ф. Дунаев, Н.В. Зылева, А.Х. Ибрагимова, А.А. Маутина, А.Ю. Попов. В Республике Беларусь исследования в данной области не проводились.

Анализ зарубежных и отечественных публикаций позволяет сделать вывод о том, что основной нерешенной проблемой является отсутствие системы, учитывающей связи между показателями использования природного капитала и результатами экономики субъекта хозяйствования.

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 бухгалтерской отчетности, что не соответствует принципу приоритета экономического содержания над юридической формой, искажает показатели ресурсного потенциала, инвестиционной привлекательности организации.

Для решения проблемы включения фактора минеральных ресурсов как части природного капитала в процесс принятия решений для обеспечения рационального недропользования требуется дальнейшее развитие существующей системы бухгалтерского учета и отчетности, что и обусловило цель исследования.

Основная часть

Значимым вопросом, а также одним из условий признания минеральных ресурсов в составе объектов бухгалтерского учета и отчетности, а также для достоверного анализа деятельности добывающих организаций 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 [5, с. 5].

Глава крупной российской нефтедобывающей компании «Лукойл» В. Алекперов 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» [6].

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

Необходимость стоимостной оценки минеральных ресурсов 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.

Вместе с тем следует отметить, что несмотря на заявленную цель МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» - определение порядка отражения в финансовой отчетности деятельности по разведке и оценке запасов полезных ископаемых, данный стандарт рассматривает вопросы признания, оценки и раскрытия информации только в отношении затрат, понесенных при осуществлении разведки и оценки минеральных ресурсов [7].

Для решения проблемы стоимостной оценки минеральных ресурсов как объектов бухгалтерского учета были рассмотрены вопросы оценки долгосрочных активов, в частности объектов основных средств согласно требований МСФО, а также законодательства Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Молдовы и других странах.

В соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» объект основных средств при первоначальном признании оценивается по себестоимости. Для последующего учета основных средств (IAS) 16 «Основные средства» предлагает две модели, предоставляя субъектам хозяйствования право выбора в учетной политике одного из методов последующего учета основных средств, обязательных к применению ко всему классу основных средств:

1. По фактическим затратам: когда производится ежегодная проверка объектов основных средств на обесценение (сравнение с рыночной стоимостью) и в случае присутствия такого обесценения, остаточная стоимость объекта основных средств будет уменьшена до его рыночной стоимости, а в случае отсутствия обесценения – объект основных средств продолжает числиться в бухгалтерском учете по исторической стоимости. [35]. Данный метод последующего учета основных средств ориентирован на принцип осмотрительности.

2. По переоцененной стоимости: когда производится ежегодная переоценка остаточной стоимости объектов основных средств до их рыночной стоимости (причем как в случае ее увеличения, так и в случае ее уменьшения) [8]. Такой метод последующего учета основных средств позволяет оценить активы организации в существующих рыночных условиях с точки зрения их перепродажи.

Причем выбранный и закрепленный в учетной политике метод последующего учета, и соответственно, оценки для различных классов основных средств может быть различным. Таким образом в ОФП, согласно требований (IAS) 16 «Основные средства», в рамках одной статьи одновременно отражаются объекты, оцененные как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам.

В Республике Беларусь [9] и Российской Федерации [10] 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.

При этом согласно законодательства Республики Беларусь переоценка может осуществляться тремя методами (выбор одного из указанных методов при проведении переоценки имущества организации осуществляют самостоятельно по каждому объекту имущества):

1) методом прямой оценки исходя из уровня на новое аналогичное имущество. Таким образом, переоцененная стоимость представляет собой текущую рыночную стоимость объекта;

2) методом пересчета валютной стоимости. Стоимость объекта пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь на 31 декабря отчетного года. Таким образом, переоцененная стоимость представляет собой затраты на приобретение, скорректированные на инфляцию;

3) индексным. При проведении переоценки основных средств индексным методом к их первоначальной стоимости, числящейся в бухгалтерском учете до переоценки, применяются коэффициенты изменения стоимости видов и групп основных средств, строительно-монтажных, пусконаладочных работ, прочих работ и затрат по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, публикуемые Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь, Министерством архитектуры и строительства Республики Беларусь в средствах массовой информации Республики Беларусь [11].

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств Российской Федерации предусматривают использование индексного метода или прямого метода переоценки по подтвержденным рыночным ценам [12]. 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 1 января 2011 года приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 декабря 2010 года № 186н.

Иными словами, в бухгалтерском балансе организаций Республики Беларусь и Российской Федерации по статье «Основные средства» также отражаются объекты, оцененные как по фактическим затратам, так и по текущим рыночным ценам.

Несмотря на то, что в некоторых странах, например, Республике Молдова [13], Украине [14], минеральные ресурсы учитываются как самостоятельные объекты на счетах «Ресурсы недр», «Минеральные ресурсы», «Природные ресурсы», но отражаются там все же фактические затраты на вовлечение запасов полезных ископаемых в экономическую деятельность, и допускаются переоценки.

Проведенный анализ показал, 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 контролируемых организацией минеральных ресурсов, что приводит к снижению информационного значения отчетности и не позволяет оценить ресурсный потенциал и инвестиционную привлекательность организации.

На существующие проблемы стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета и релевантности получаемой информации для различных групп пользователей указывали в своих трудах М.Ф. Ван Бреда, Н.Н. Карзаева, М.И. Кутер, Ж. Ришар, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов, Э.С. Хендриксен и другие.

Оценка активов по справедливой стоимости 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 [15, с. 44]. Таким образом, статический баланс предназначался для оценки имущественного положения фирмы, анализа возможных банкротств [15, с. 68].

Подход к оценке активов по справедливой стоимости предполагает проведение переоценок, признание и регистрацию всех изменений стоимости на основе достоверных данных о стоимости выбытия или суммах денежных средств, предполагаемых к получению актива [16; 17, 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 для определения массы вложенного капитала, породившего ту или иную величину прибыли. Это в обязательном порядке предполагает сохранение первоначально заданной оценки, которая может быть стоимостью покупки (оборудование, сырье), себестоимостью производства

(производство продукции), стоимостью эксплуатации (аренда какого-либо оборудования) [15, с. 76–77].

О возможности использования в данном случае процедуры переоценки Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда указывают следующее: «С изменением стоимости денежной единицы активы, как и текущую прибыль, следует переоценивать в соответствии с покупной стоимостью денег» [17, с. 321].

На наш взгляд, смешение двух видов оценки приводит к искажению и снижению информационного значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, результатов анализа хозяйственной деятельности и затрудняет их интерпретацию. Но вместе с тем отметим, что оба подхода к оценке ресурсов значимы, так как обеспечивают информационную базу для различных направлений анализа.

Таким образом для учета связи между показателями использования природных ресурсов и показателями деятельности организации предлагаем двойственную модель отражения минеральных ресурсов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющую представлять информацию о природном капитале для заинтересованных пользователей в двух аспектах: о стоимости привлечения минеральных ресурсов (фактические затраты) и экономическом потенциале минеральных ресурсов (текущая рыночная стоимость), что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа.

При этом *учет стоимости привлечения минеральных 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 бухгалтерском балансе источником активов по фактической стоимости привлечения минеральных ресурсов будут выступать либо собственный капитал, либо обязательства.

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

3. Амортизацию указанных капитализируемых 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 и так далее).

В связи с тем, что в настоящее время в бухгалтерском учете и отчетности добывающих организаций не отражается экономическая ценность контролируемых минеральных ресурсов, предлагаем методику их учета, для применения которой считаем необходимым открыть отдельные синтетические счета «Минеральные ресурсы», «Привлеченный природный капитал», «Истощение минеральных ресурсов» [18].

Так для отражения в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала используемых минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости предлагаем использовать отдельный синтетический счет ХХ «Минеральные ресурсы». Модель счета ХХ «Минеральные ресурсы» представлена на рисунке 1.

Как было отмечено ранее, одним из критериев отражения минеральных ресурсов в составе активов организации предполагается наличие контроля над используемыми запасами. При этом данное право контроля может быть установлено на основе соответствующего договора, дающего право организации-недропользователю на доходы от использования месторождения. Следовательно, в бухгалтерском учете организаций-недропользователей по счету ХХ «Минеральные ресурсы» следует отражать по справедливой стоимости только ту часть минеральных ресурсов, на которую согласно условиям контракта и в соответствии с долей активного участия они имеют права.

| XX «Минеральные ресурсы» | |
|--|--|
| Дебет | Кредит |
| Сн – текущая рыночная 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 | <ul style="list-style-type: none"> уменьшение стоимости минеральных ресурсов после добычи |
| Ск – текущая рыночная стоимость минеральных ресурсов на конец отчетного периода | |

Рисунок 1. – Модель счета XX «Минеральные ресурсы»

Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета минеральных ресурсов

Как уже отмечалось выше, МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» 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 [19].

Принцип справедливой оценки предусматривает проведение переоценок (обесценение) 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, для последующего учета минеральных ресурсов необходимо применять только модель по переоцененной стоимости и переоценку нужно осуществлять как в связи с изменением справедливой стоимости минеральных ресурсов, так и при изменении объема запасов по результатам доразведки. Причем это может быть не только увеличение первоначальной стоимости минеральных ресурсов, но и их обесценение, например, в случае, если по результатам доразведки будут уточнены объемы запасов в меньшую сторону.

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

Исследуя проблемы учета капитального имущества, А.П. Шевлюков 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» [20, с. 129]. Для этих целей им рекомендован счет «Природный капитал» [20, с. 128].

Включение природного капитала в баланс организации в качестве источника формирования активов предлагают Ю.В. Алтухова, В.Г. Ширококов [21, с. 154–155].

В свою очередь С.Г. Вегерой было предложено использование счета «Привлеченный природный капитал» для отражения в бухгалтерском учете Республики Беларусь источников поступления земельных участков на праве аренды, постоянного, временного пользования в кадастровой оценке, поскольку указанные земельные участки согласно белорусского законодательства находятся в государственной собственности и только привлекаются субъектами хозяйствования к осуществлению их деятельности [22, с. 181].

Данное уточнение актуально и для минеральных ресурсов, так как в большинстве стран, 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. На основании этого в пассиве баланса в качестве источника экономического потенциала используемых минеральных ресурсов, на наш взгляд, должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагаем отражать на одноименном счете XX «Привлеченный природный капитал». Модель счета XX «Привлеченный природный капитал» представлена на рисунке 2.

На предлагаемом счете ХХ «Привлеченный природный капитал» будет обобщаться информация о величине привлеченного природного капитала после разведки оценки минеральных ресурсов.

| ХХ «Привлеченный природный капитал» | |
|---|---|
| Дебет | Кредит |
| | Сн – привлеченный природный капитал на начало отчетного периода |
| Оборот по дебету | Оборот по кредиту |
| В течение месяца | |
| • выбытие привлеченного природного капитала | • привлеченный природный капитал |
| | Ск – привлеченный природный капитал на конец отчетного периода |

Рисунок 2. – Модель счета ХХ «Привлеченный природный капитал»

Источник: модель счета ранее представлена в [22, с. 181]

Необходимо отметить, что система бухгалтерского учета минеральных ресурсов 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 окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом. В связи с тем, что 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 3.

| ХХ «Истощение минеральных ресурсов» | |
|---|---|
| Дебет | Кредит |
| | Сн – сумма истощения минеральных ресурсов начало отчетного периода |
| Оборот по дебету | Оборот по кредиту |
| В течение месяца | |
| • списание истощения минеральных ресурсов | • начисление истощения минеральных ресурсов в результате добычи из недр |
| | Ск – сумма истощения минеральных ресурсов на конец отчетного периода |

Рисунок 3. – Модель счета ХХ «Истощение минеральных ресурсов»

Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета минеральных ресурсов

Нами рекомендована следующая типовая корреспонденция счетов учета экономического потенциала используемых минеральных ресурсов (таблица 1). Предлагаемая методика позволит оценить имущественный, ресурсный потенциал и инвестиционную привлекательность добывающих организаций.

Таблица 1. – Предлагаемая корреспонденция счетов учета экономического потенциала используемых минеральных ресурсов

| Содержание операции | Дебет | Кредит |
|---|-------------------------------------|-------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Отражено привлечение природного капитала на величину текущей рыночной стоимости минеральных ресурсов, контролируемых организацией согласно условиям контракта | ХХ «Минеральные ресурсы» | ХХ «Привлеченный природный капитал» |
| Окончание таблицы 1 | | |
| 1 | 2 | 3 |
| Отражено истощение привлеченного природного капитала в результате добычи минеральных ресурсов | ХХ «Привлеченный природный капитал» | ХХ «Истощение минеральных ресурсов» |

| | | |
|--|-------------------------------------|-------------------------------------|
| Списано ранее отраженное истощение привлеченного природного капитала | XX «Истощение минеральных ресурсов» | XX «Минеральные ресурсы» |
| Отражена дооценка стоимости минеральных ресурсов | XX «Минеральные ресурсы» | XX «Привлеченный природный капитал» |
| Отражена уценка стоимости минеральных ресурсов | XX «Привлеченный природный капитал» | XX «Минеральные ресурсы» |
| Отражено выбытие привлеченного природного капитала по текущей рыночной стоимости минеральных ресурсов, контролируемых организацией согласно условиям контракта | XX «Привлеченный природный капитал» | XX «Минеральные ресурсы» |

Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета минеральных ресурсов

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

- 1) 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 объема запасов по результатам доразведки 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, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещных правах (аренда, право пользования и так далее).

Применение двойственной модели информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности организаций — недропользователей Республики Беларусь, 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 текущей рыночной стоимости позволит устранить 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.

Вывод

В рамках изучения проблемы взаимосвязи показателей использования природного капитала и результатов экономики субъекта хозяйствования проведено исследование оценки долгосрочно используемых природных ресурсов в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине, Молдове и других странах. В результате установлено, 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 контролируемых организацией минеральных ресурсов, что приводит к снижению информационного значения отчетности и не позволяет оценить ресурсный потенциал и инвестиционную привлекательность организации.

Для решения указанной проблемы были рассмотрены вопросы соотношения целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теориях баланса. Так, 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 двойственная 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, а также увеличивает ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

Таким образом, предлагаемая модель учета и отражения в отчетности минеральных ресурсов, обеспечивающая информацию о привлеченном природном капитале организации и его истощении, приобретают особое значение с позиции перспектив долгосрочного развития как для организаций-недропользователей, так и для рационального природопользования в рамках мирового сообщества.

Литература:

1. Истощение природного капитала станет одной из самых острых проблем бизнеса в XXI веке [Электронный ресурс] // PR-Release. – Режим доступа: <http://www.pr-release.ru/cat/news/49647>.
2. Массовая демонстрация поддержки мер по учету природного капитала на саммите в Рио [Электронный ресурс] // Всемирный банк. – Режим доступа: <http://www.worldbank.org/ru/news/2012/06/20/massive-show-support-action-natural-capital-accounting-rio-summit>.
3. Об утверждении Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [Электронный ресурс] : утв. Указом Президента Респ. Беларусь, 9 нояб. 2010 г., № 575 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 24.01.2014 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.
4. Стратегия развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года [Электронный ресурс] : утв. 6 марта 2013 г. // Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь. – Режим доступа: http://minpriroda.gov.by/uploads/files/000724_477221_strategia_geologia.doc.
5. Райт, Ш. Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях : пер. с англ. / Ш. Д. Райт, Р. А. Галлан. – М. : Олимп-бизнес, 2007. – XXII, 665 с.
6. Алекперов, В. Ю. Нефтяной потенциал [Электронный ресурс] / В. Ю. Алекперов // ЛУКОЙЛ : нефтяная компания. – Режим доступа: http://www.lukoil.ru/press.asp?div_id=2&year=2002&id=349&pr=yes.
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» [Электронный ресурс] // Центр начального обучения МФСО. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IFRS/ifrs06.pdf>.
8. 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>.
9. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : 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».
11. О порядке проведения переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке [Электронный ресурс] : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 05 нояб. 2010 г., № 162/131/37 : в ред. постановления М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва

- финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 14.03.2014 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.
12. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации, 13 окт. 2003 г., № 91н : в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 24.12.2010 г. // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «Консультант Плюс».
 13. Об утверждении Общего плана счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Респ. Молдова, 6 авг. 2013 г., № 119 : в ред. приказа М-ва финансов Респ. Молдова от 28.11.2013 г. // Министерство финансов Республики Молдова. – Режим доступа:
<http://www.mf.gov.md/files/files/Acte%20Legislative%20si%20Normative/CONTABILITATE/ordine/Plan%20de%20conturi%20ru.pdf>.
 14. Инструкция о применении плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Украины, 30 нояб. 1999 г., № 291 : в ред. приказа М-ва финансов Украины от 08.02.2014 г. // Законодательство стран СНГ / ООО «СоюзПравоИнформ». – Режим доступа:
http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=11650#A000000001.
 15. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика : пер. с фр. / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 158 с.
 16. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета : учеб. / М. И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 592 с.
 17. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета : учеб. : пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 574 с.
 18. Вегера, С.Г., Метла, О. С. Оценка и бухгалтерский учет минеральных ресурсов как части природного капитала: проблемы и пути решения / С. Г. Вегера, О. С. Метла // Бух. учет и анализ. – 2015. – № 9. – С. 8–15.
 19. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс] // Центр начального обучения МФСО. – Режим доступа:
<http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IFRS/ifrs13.pdf>.
 20. Шевлюков, А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества/А.П.Шевлюков.–Гомель:Белорус. торгово-экон. ун-т потребит. кооп.,2009.– 139 с.
 21. Алтухова, Ю. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием сельскохозяйственных предприятий / Ю. В. Алтухова, В. Г. Ширококов. – Воронеж : Истоки, 2010. – 221 с.
 22. Вегера, С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты / С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2011. – 464 с.