

УДК 657.22:553(476)

МОДЕЛЬ ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСАХ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ-НЕДРОПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

канд. экон. наук **О.С. РОМАНОВА**
(Полоцкий государственный университет)

Исследуются вопросы связи между показателями использования природного капитала и результатами экономики субъекта хозяйствования, смешения в бухгалтерском учете двух видов оценки в рамках одной группы долгосрочных активов, что искажает показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, результаты анализа хозяйственной деятельности и затрудняет их интерпретацию. Разработана модель отражения информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности организаций-недропользователей, позволяющая устранить указанные искажения и обеспечить базу для различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа, увеличивая тем самым информационную ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

Ключевые слова: минеральные ресурсы, экономический потенциал, стоимость привлечения в деятельность субъектов хозяйствования, привлеченный природный капитал.

Ведение. В Республике Беларусь значительное внимание уделяется рациональному использованию минеральных ресурсов как основе материального производства и национальной безопасности страны. 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. 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.

Необходимым фактором развития системы эффективного управления рациональным недропользованием на уровне микроэкономики является наличие комплексного бухгалтерского учета организаций-недропользователей, что обусловило выбор и актуальность темы исследования.

Следует отметить, что вопросы учета и отражения в отчетности информации о природных ресурсах актуальны не только для Республики Беларусь, но и 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; декларация природного капитала, подписанная 75 странами и Европейской комиссией в ходе работы Конференции ООН по устойчивому развитию «Рио+20» (июнь 2012 г.); 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.

В настоящее время организации добывающей промышленности данные о запасах полезных ископаемых в учете и отчетности не отражают, что 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 аккумуляции указанной информации в системе национальных счетов.

Основная часть. 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.

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 (финансовой) отчетности, что не соответствует принципу приоритета экономического содержания над юридической формой, искажает показатели ресурсного потенциала, инвестиционной привлекательности организации. Не обеспечиваются учет истощения природного капитала, а также должная

интеграция с системой национальных счетов. Ранее автором [1] была обоснована для минеральных ресурсов целесообразность применения положений динамической концепции, когда используемые минеральные ресурсы отражаются в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). Однако для достоверного анализа деятельности добывающих организаций 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 [2, с. 5].

Глава компании «Лукойл» В. Алекперов считает, 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» [3].

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.

В рамках изучения проблемы взаимосвязи показателей использования природного капитала и результатов 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 [4].

Переоценка может осуществляться тремя методами (выбор одного из указанных методов при проведении переоценки имущества организации осуществляют самостоятельно по каждому объекту имущества):

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

- *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;

- *индексным методом*. 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, Министерством архитектуры и строительства Республики Беларусь в средствах массовой информации Республики Беларусь.

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 МСФО также допускают два вида оценки основных средств: по фактическим затратам и по 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 «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 [5]. Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки. Международный стандарт финансовой отчетности (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 [6].

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 [7]. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств предусматривают использование индексного метода или прямого метода переоценки по подтвержденным рыночным ценам [8]. 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.

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.

Таким образом, в бухгалтерском балансе организаций Российской Федерации, Республики Беларусь, Украины, Молдовы, 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 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 текущим рыночным ценам 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 [9, с. 44]. Таким образом, статический баланс предназначался для оценки имущественного положения фирмы, анализа возможных банкротств [9, 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 [10; 11, 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) [9, 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» [11, с. 321].

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

Соотношение целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теории баланса

Теория баланса	Цель оценки	Вид оценки активов	Интерпретация оценки	Условия изменения стоимости
Динамическая	Анализ эффективности хозяйственной деятельности	По фактическим затратам	Стоимость ресурса для субъекта хозяйствования	Изменение стоимости денежной единицы (инфляция)
Статическая	Анализ имущественного положения	По текущим рыночным ценам	Экономический потенциал ресурса, доходы, которые могут быть получены при продаже ресурса	Изменение текущих рыночных цен

Источник: собственная разработка.

На наш взгляд, смешение двух видов оценки, как было показано выше, приводит к искажению и снижению информационного значения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, результатов анализа хозяйственной деятельности и затрудняет их интерпретацию

Таким образом, для учета связи между показателями использования природных ресурсов и показателями деятельности предприятия предлагаем модель отражения и интерпретации минеральных ресурсов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с которой организуется учет всех используемых минеральных ресурсов с разделением на собственные и несобственные в двух оценках: по фактическим затратам на приобретение ресурса и по 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 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, право пользования 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, автором разработана методика их учета [12], 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».

Предлагаемая методика позволит оценить имущественный, ресурсный потенциал и инвестиционную привлекательность добывающих организаций.

Таким образом, отражение в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала используемых минеральных ресурсов возможно 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 т.д.).

Предлагаемая модель отражения и интерпретации природного капитала в бухгалтерской (финансовой) отчетности (рисунок), в соответствии с которой организуется учет всех используемых минеральных ресурсов с разделением на собственные и несобственные в двух оценках:

- по фактическим затратам на приобретение ресурса;
- по текущей рыночной стоимости.

Активы	
Используемые минеральные ресурсы	Используемые минеральные ресурсы
<p>Стоимость привлечения минеральных ресурсов субъектом хозяйствования (оценка по фактическим затратам)</p> <p>отражение по счетам «Вложения в долгосрочные активы», «Основные средства», «Нематериальные активы»</p> <p>В аналитическом учете и раскрытии информации детализируются затраты, относящиеся к минеральным ресурсам, которые находятся в собственности организации и на ограниченных вещественных правах (аренда, право пользования и другое).</p> <p>Переоценка капитализируемых затрат осуществляется с изменением стоимости денежной единицы (с отнесением на счет «Добавочный капитал»)</p> <p>Амортизация капитализируемых затрат осуществляется в соответствии с законодательством и амортизационной политикой субъекта хозяйствования</p> <p>Собственный и заемный капитал</p> <p style="text-align: center;">Источники средств</p>	<p>Экономический потенциал минеральных ресурсов (оценка по текущей рыночной стоимости)</p> <p>отражение по счету «Минеральные ресурсы»</p> <p>В аналитическом учете и раскрытии информации отражаются ресурсы, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещественных правах (аренда, право пользования и другое)</p> <p>Переоценка осуществляется с изменением текущих рыночных цен и объема запасов полезных ископаемых в результате доразведки (с отнесением на счет «Привлеченный природный капитал»)</p> <p>Истощение минеральных ресурсов (добыча из недр) отражается по дебету счета «Привлеченный природный капитал» и кредиту «Истощение минеральных ресурсов»</p> <p>Привлеченный природный капитал</p>
<p>Цели использования информации:</p> <p><i>Анализ эффективности вложенных средств:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • рентабельность инвестированного капитала в минеральные ресурсы; • рентабельность капитализируемых затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов, другое <p><i>Анализ ресурсного потенциала:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • объем инвестиций в минеральные ресурсы, приносящие доход 	<p>Цели использования информации:</p> <p><i>Анализ имущественного положения:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • доля минеральных ресурсов в имуществе субъекта хозяйствования; • коэффициент обеспеченности финансовыми обязательствами минеральными ресурсами и другое <p><i>Анализ кредитоспособности</i></p> <p><i>Оценка инвестиционной привлекательности</i></p> <p><i>Анализ ресурсного потенциала:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • экономический потенциал минеральных ресурсов; • коэффициент истощения минеральных ресурсов

Предлагаемая модель отражения информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности организаций-недропользователей Республики Беларусь

Источник: собственная разработка.

Заключение. 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 и тем самым *увеличит* информационную ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

ЛИТЕРАТУРА

1. Вегера С.Г. Минеральные ресурсы как элемент природного капитала в системе бухгалтерского учета и отчетности / С.Г. Вегера, О.С. Метла // Независимый АУДИТОР. – 2015. – № 11 (I). – С. 11–17.
2. 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.
3. 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. – Дата доступа: 20.03.2016.
4. 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. – Минск, 2015.
5. 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.
6. 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>. – Дата доступа: 14.12.2014.
7. 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». – М., 2015.
8. 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». – М., 2015.
9. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика : пер. с фр. / Ж. Ришар ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 158 с.
10. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 592 с.
11. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета : учебник : пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 574 с.
12. 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.

Поступила 28.09.2016

MODEL REFLECTION OF INFORMATION ON MINERAL RESOURCES THE ACCOUNTING AND REPORTING OF SUBSOIL THE REPUBLIC OF BELARUS

O. POMANOVA

We study the relationship between indicators of natural capital and the results of the economy of a business entity, the mixing accounting of two types of evaluation within one group of long-term assets, which distorts the indicators of the accounting (financial) statements, the results of the analysis of economic activity and complicates their interpretation. A model of reflection of information on mineral resources in the accounting and reporting of subsoil companies, which can eliminate these distortions and provide a base for the various users of accounting (financial) reporting on relevant areas of analysis, which increases the value of reporting information and its predictive.

Keywords: *mineral resources, economic potential, the cost of engaging in activities of business entities, attracted by the natural capital.*