

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

УДК 657

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ЭТАПАХ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ОСВОЕНИЯ МЕСТОРОЖДЕНИЯ

О.С. МЕТЛА

(Полоцкий государственный университет)

Деятельность по освоению месторождения имеет ряд особенностей, с учетом которых целесообразно выделять этапы жизненного цикла. В этой связи, в статье проведено исследование экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы» и «минеральное сырье», «техногенные минеральные ресурсы», «техногенное минеральное сырье». Выявлены объекты бухгалтерского учета на каждом этапе жизненного цикла освоения месторождения. Аргументировано, что объектом бухгалтерского учета на этапе разведки и оценки являются минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых). Сформулировано его определение для целей учета и отчетности, выявлены характерные признаки.

Введение. Развитие геологической отрасли и расширение минерально-сырьевой базы Республики Беларусь предусматривает необходимость дальнейшего поиска, разведки и подготовки к промышленному освоению месторождений полезных ископаемых. В настоящее время полнота, доступность и содержание учетно-аналитической информации не всегда соответствуют требованиям эффективного управления в области разведки и добычи запасов полезных ископаемых. Это обусловлено отсутствием специальных стандартов и норм, обеспечивающих комплексный подход к бухгалтерскому учету добывающей деятельности.

Основная часть. Деятельность по освоению месторождения полезных ископаемых имеет ряд отличительных особенностей: длительный период времени между началом разведочной деятельности, оценкой наличия коммерчески целесообразной величины запасов минеральных ресурсов и началом добычи этих минеральных ресурсов; специфику приобретаемых прав на оценку, разведку и добычу полезных ископаемых; риски разведочной деятельности, обусловленные высокой стоимостью поисково-оценочных и разведочных работ при отсутствии уверенности в будущей экономической эффективности разработки месторождения; отсутствие прямой связи между понесенными затратами по разведке и объемом запасов минеральных ресурсов, обнаруженных в результате разведочной деятельности; существенные суммы обязательств по рекультивации нарушенных земель и другие.

С учетом специфики и особенностей деятельности добывающего предприятия для целей построения комплексного бухгалтерского учета целесообразно выделять этапы жизненного цикла освоения месторождения полезных ископаемых. Анализ существующих в экономической литературе классификаций жизненного цикла освоения месторождения показал, что многообразие подходов обусловлено различием поставленных целей: в зависимости от экологического воздействия на окружающую среду, для построения динамической модели проектных рисков при разработке и эксплуатации месторождений, для управления издержками производства и другие.

В нормативных и законодательных документах Республики Беларусь этапы жизненного цикла освоения месторождения в комплексе не рассматриваются, однако выделяются этапы геологоразведочных работ: региональное геологическое изучение недр, поиск и оценка месторождений полезных ископаемых, разведка и освоение месторождений [1].

Для целей бухгалтерского учета, на наш взгляд, целесообразно определить этапы жизненного цикла освоения месторождения по видам деятельности. Данный подход используется в международных стандартах финансовой отчетности. Так МСФО 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов» выделяет предразведывательную деятельность, деятельность по разведке и оценке и деятельность по разработке [2]. Следовательно, в зависимости от вида деятельности можно выделить три этапа жизненного цикла освоения месторождения: 1) предразведка; 2) разведка и оценка; 3) разработка и добыча.

Следует отметить, что в настоящее время много внимания уделяется рациональному и комплексному освоению недр и охране окружающей среды. Это связано с рядом причин: ростом масштабов добычи и потребления минерального сырья; истощением запасов минерального сырья, ухудшением его качества, увеличением себестоимости и необходимостью освоения ресурсов с более бедными содержаниями главных компонентов; усилением отрицательного экологического воздействия горного производства на окружающую среду. Поэтому перед организациями-недропользователями после завершения этапа разработки и добычи полезных ископаемых, возникают обязательства не только по выводу активов из эксплуатации, но и по восстановлению окружающей среды.

В этой связи отдельные ученые, например Е.А. Каменев, А.В. Соромотин, исследуя стадии жизненного цикла освоения месторождения, выделяют этап ликвидации последствий техногенного воздействия. Это соответствует международным стандартам ИСО серии 14000, которые являются основой создания сбалансированной политики в области охраны окружающей среды, направленной на внедрение экологически ориентированных методов управления, обеспечивающих сбалансированное экономическое

развитие в сочетании с охраной и менеджментом окружающей среды и гарантирующих необходимый экологически безопасный уровень жизнедеятельности.

Учитывая значимость экологического фактора в обеспечении устойчивого природопользования, предлагаем, для целей бухгалтерского учета выделить четвертый этап жизненного цикла освоения месторождения (рис. 1), вызванный существенным воздействием добывающей деятельности на окружающую природную среду, а именно – закрытие месторождения и ликвидация последствий техногенного воздействия.

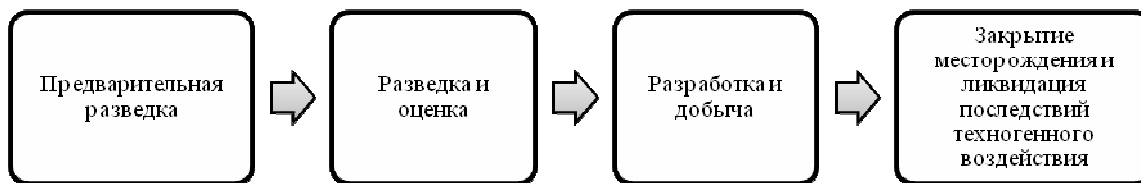


Рис. 1. Этапы жизненного цикла освоения месторождения

Комплексный подход к исследованию объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения требует, прежде всего, уточнения научной терминологии.

В законодательных и нормативных документах различных стран, МСФО, специальной литературе по вопросам недропользования применяются различные, иногда противоречивые формулировки понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье».

Так, согласно Кодексу Республики Беларусь «О недрах» под полезными ископаемыми понимаются «...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)». Минеральное сырье представляет собой полезные ископаемые, извлеченные из недр и подвергнутые первичной обработке (очистке, обогащению). Аналогичные трактовки понятий «полезные ископаемые» и «минеральное сырье» содержатся в Кодексе Республики Молдова «О недрах», Законе «О недрах» Республики Узбекистан, Горном законе Украины, в публикациях ряда авторов, в частности Сергеева И.В., Секисова Г.В., Юмаева М.М., Сыродоева Н.А.

Противоположная точка зрения, согласно которой полезные ископаемые трактуются уже как продукция добывающей промышленности, содержащаяся в добытом из недр минеральном сырье, представлена в Законе Республики Казахстан «О недрах и недропользовании» и Налоговом кодексе Российской Федерации, а также в работах Папеновой К.В.

Третий подход к терминам «полезные ископаемые» и «минеральное сырье» предусматривает тождественность указанных понятий [3, 4].

Кроме терминов «полезные ископаемые» и «минеральное сырье» в специальной литературе и нормативно-правовых актах разных стран используются понятия «минеральные ресурсы» и «запасы полезных ископаемых», в определении которых также имеются противоречия.

Одна группа авторов минеральные ресурсы рассматривает уже, чем полезные ископаемые, а именно как часть полезных ископаемых, которая количественно оценена геологическими исследованиями и геологической разведкой. В других источниках минеральные ресурсы отождествляются с понятием «полезные ископаемые» либо понятием «запасы полезных ископаемых». При этом категории «полезные ископаемые» и «запасы полезных ископаемых» во многих источниках не являются тождественными.

Изложенные противоречия требуют исследования сущности указанных категорий с целью определения экономического содержания объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения.

Анализ определений дефиниций «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье», изложенных в специальной экономической литературе, а также законодательных и нормативных документах разных стран позволил выделить ключевые признаки каждой категории.

Так характерными признаками понятия «полезные ископаемые», являются их нахождение в недрах и возможность их использования в сфере материального производства.

Однако, на наш взгляд, можно говорить лишь о прогнозной возможности использования полезных ископаемых. Реальная, доказанная возможность использования возникает по результатам геологической разведки и оценки. Однако данный отличительный признак характеризует уже другое понятие – «запасы полезных ископаемых». Анализ понятия «минеральные ресурсы» показал, что в его определениях также выделяется признак разведанности и проведенной оценки («разведанные и предварительно оцененные», «подсчитанные»), либо приводятся характеристики, возможные только на базе оценки («экономически значимые», «коммерчески целесообразные»).

Таким образом, на наш взгляд, «запасы полезных ископаемых» и «минеральные ресурсы» являются тождественными категориями и представляют собой выявленные полезные ископаемые, возможность использования которых доказана на основании количественной оценки.

В соответствии с большинством подходов к определению сущности понятия «минеральное сырье» под ним понимают добытое из недр полезное ископаемое. То есть, отличительной характеристикой данной категории является извлеченность из месторождения. Следует отметить, что добывать организации

будут непосредственно выявленные и количественно оцененные полезные ископаемые, то есть возможность использования которых доказана.

На основании вышесказанного в таблице 1 представим отличительные признаки понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье».

Таблица 1

**Отличительные признаки понятий «полезные ископаемые»,
«запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье»**

Понятие	Отличительные признаки			
	Нахождение		Возможность использования	
	залегающие в месторождении	извлеченные из месторождения	прогнозная	доказанная
Полезные ископаемые	+		+	
Запасы полезных ископаемых	+			+
Минеральные ресурсы	+			+
Минеральное сырье		+		+

Таким образом, с экономической точки зрения *полезные ископаемые* представляют собой залегающие в недрах прогнозные природные минеральные образования неорганического или органического происхождения, наличие которых и возможность экономического использования предполагается с различной степенью вероятности. Понятие «полезные ископаемые», следует рассматривать более широко, чем понятие «минеральные ресурсы» («запасы полезных ископаемых»), поскольку последнее представляет собой выявленные и количественно оцененные полезные ископаемые, то есть возможность экономического использования этих ресурсов доказана. В свою очередь, минеральное сырье – это добытые из недр выявленные и количественно оцененные полезные ископаемые. Следовательно, соотношение экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье» можно представить следующим образом (рис. 2).

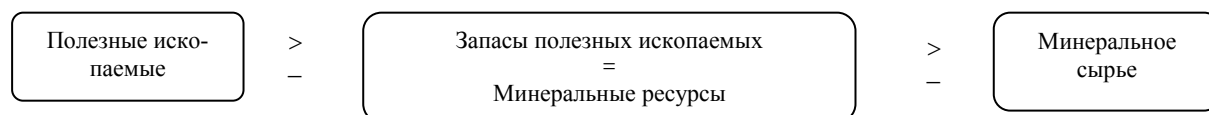


Рис. 2. Соотношение экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье»

Ключевые отличительные признаки исследуемых понятий, представленные в таблице 1, позволяют полагать, что определение сущности каждой категории соотносится с этапами жизненного цикла освоения месторождения. Так в результате предварительной разведки выявляются полезные ископаемые, часть которых после проведения геологоразведочных работ и оценки трансформируются в минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), переходящие в процессе добычи в минеральное сырье.

Исследуя сущность объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения, необходимо учесть, что процесс добычи полезных ископаемых сопровождается образованием отходов, представляющих собой техногенные месторождения, которые могут быть использованы как дополнительный источник минерального сырья.

В специальной литературе по недропользованию под *техногенным месторождением* понимают скопления минеральных веществ на поверхности Земли или в горных выработках, представляющих собой отходы горного, обогащательного, металлургического и других производств и пригодные по количеству и качеству для промышленного использования, которое становится возможным по мере развития технологии их переработки и изменения экономических условий [5, 6, 7].

Следует отметить, что в соответствии со Стратегией развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года, вовлечение в хозяйственный оборот техногенных месторождений является одним из перспективных направлений расширения минерально-сырьевой базы и усиления экономического потенциала Республики Беларусь [8].

Разработка техногенных месторождений является элементом комплексного освоения и использования минерально-сырьевых ресурсов. Очевидно, что при вовлечении в переработку отходов горно-рудного производства наряду с пополнением минерально-сырьевой базы решаются не менее важные экологические проблемы: происходит ликвидация накопленных экологических проблем отработки техногенных месторождений прошлых лет, т. е. одновременно с отработкой техногенного месторождения ликвидируется источник текущего негативного воздействия.

Таким образом, комплексный подход к исследованию объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения требует определения экономической сущности понятий «техногенные минеральные ресурсы» и «техногенное минеральное сырье».

В отношении указанных понятий, несмотря на многочисленные исследования в данной области, в настоящее время нет однозначной трактовки. На наш взгляд, при определении экономической сущности

данных категорий целесообразно использовать подход, предлагаемый нами выше для разграничения понятий минеральные ресурсы и минеральное сырье.

Техногенные минеральные ресурсы (техногенные запасы полезных ископаемых) определим как выявленные минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), залегающие в техногенном месторождении, возможность использования которых доказана на основании количественной оценки. По мере добычи техногенные минеральные ресурсы трансформируются в техногенное минеральное сырье.

Важным моментом является соотношение этапов жизненного цикла освоения месторождения с экономической сущностью понятий «техногенные минеральные ресурсы» и «техногенное минеральное сырье».

Так, техногенные минеральные ресурсы (техногенные запасы полезных ископаемых) образуются при возникновении техногенного месторождения, то есть на этапе разработки и добычи основного месторождения. А извлечение техногенных минеральных ресурсов может осуществляться как на данном этапе, так и на завершающем этапе жизненного цикла освоения месторождения с целью устранения экологических последствий добывающей деятельности.

Проведенное исследование экономической сущности понятий «полезные ископаемые» (ПИ), «запасы полезных ископаемых» (ЗПИ), «минеральные ресурсы» (МР), «минеральное сырье» (МС), «техногенные минеральные ресурсы» (ТМР), «техногенное минеральное сырье» (ТМС) позволяет их соотнести с этапами жизненного цикла освоения месторождения (рис. 3).

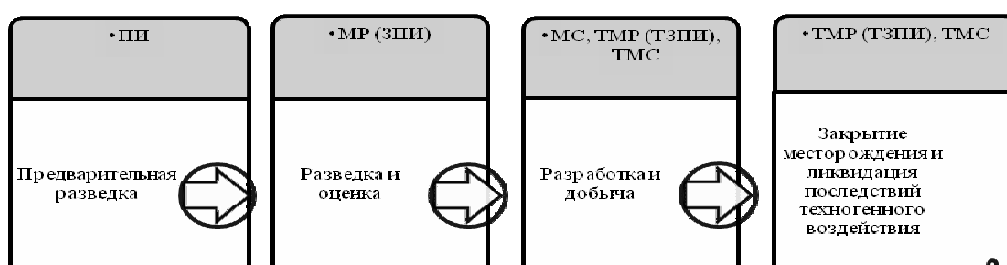


Рис. 3. Соотношение этапов жизненного цикла освоения месторождения и экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье», «техногенные минеральные ресурсы», «техногенное минеральное сырье»

Далее определим объекты бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения.

Этап предварительной разведки направлен на общее изучение недр, мониторинг природной среды и получение комплексной информации, составляющей фундаментальную основу системного геологического изучения территории страны и прогнозирования полезных ископаемых в ее недрах [1]. Данному этапу соответствует термин «полезные ископаемые» (см. рис. 3).

Вместе с тем, полезные ископаемые не могут быть определены в качестве объектов бухгалтерского учета. Это обусловлено тем, что они представляют собой прогнозные ресурсы, которые не имеют количественной оценки и наличие которых предполагается на основе геологических предпосылок и (или) аналогии с известными месторождениями, то есть являются гипотетическими по своей сути. Поэтому в качестве объекта бухгалтерского учета на этапе предварительной разведки месторождения запасов полезных ископаемых будут выступать лишь затраты по предразведывательной деятельности.

Следующий этап жизненного цикла освоения месторождения – *разведка и оценка* – начинается с приобретения прав вести деятельность по разведке полезных ископаемых. Данный этап проводится с целью детального изучения строения месторождения и получения информации о количестве и качестве запасов полезных ископаемых, их минеральном и химическом составе, технологических свойствах и других особенностях, обеспечивающих промышленную оценку месторождения, обоснование решения о порядке и условиях вовлечения его в промышленное освоение [1]. Следовательно, итогом проведения геологоразведочных работ являются количественные данные о запасах полезных ископаемых, залегающих в недрах, которые еще не извлечены на поверхность, но экономическая (не)целесообразность их добычи уже доказана согласно технико-экономическим расчетам в условиях конкурентного рынка при существующих системе налогообложения и уровне цен, при использовании техники и технологии добычи, обеспечивающих соблюдение требований по рациональному использованию недр и охране окружающей среды.

Необходимо отметить, что в отличие от полезных ископаемых, минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) являются четко идентифицированными.

Так, разведка и оценка минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) осуществляется недропользователем на конкретном месторождении, то есть участке недр, полученном на основе права пользования недрами. То есть, каждое месторождение имеет индивидуальные признаки (в виде документальных сведений), выделяющие его из других объектов своими физическими и правовыми параметрами.

Эти признаки фиксируются в паспортах месторождений и проявлений полезных ископаемых, создаваемых для ведения государственного кадастра недр. По каждому месторождению полезных ископаемых должны содержаться сведения, характеризующие местоположение (область, район, координаты, абсолют-

ная отметка над уровнем моря, название ближайшей станции, пристани, населенного пункта с указанием расстояния до месторождения и направления), качество и количество основного полезного ископаемого и полезных ископаемых, совместно с ним залегающих с присвоением кадастрового номера. [9].

Минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) могут выступать активом организации, если удовлетворяют соответствующим критериям актива.

Так, в Республике Беларусь в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» под активами понимают «имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод».

Таким образом, в Республике Беларусь выделяют следующие признаки актива: 1) наличие имущественного права на объект, то есть права владения, пользования, распоряжения (права собственности); 2) наличие экономических выгод.

В соответствии со ст. 5 Кодекса Республики Беларусь «О недрах» минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) являются исключительной собственностью государства. В этой связи по законодательству Республики Беларусь минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), представляющие собой необходимую материальную предпосылку функционирования предприятий добывающей отрасли, важное средство производства, не могут выступать активом и отражаться в балансе добывающих организаций, что на наш взгляд нарушает требование приоритета содержания над формой.

Указанное требование содержит основные принципы подготовки и представления финансовой отчетности. Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только юридической формой.

Принцип приоритета содержания над формой зафиксирован в Законе «О бухгалтерском учете и отчетности» Республики Беларусь, законодательстве Российской Федерации и других стран.

Отсутствие в балансе добывающих предприятий минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) разрабатываемого месторождения не только искажает информацию о ресурсном потенциале организации, но и не обеспечивает интеграцию системы бухгалтерского учета с системой национальных счетов.

В настоящее время в международной СНС минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) включаются в состав экономических активов (AN212 минеральные и энергетические запасы) [10]. В Республике Беларусь экономическая ценность минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) не отражается в системе национальных счетов, так как непроектируемые активы (земля, ресурсы недр, водные ресурсы, объекты патентования, условная стоимость деловых связей и репутации и др.) и ценности не входят в границы активов [11]. Однако данные о минеральных ресурсах (запасах полезных ископаемых) находят свое отражение в государственных балансах запасов полезных ископаемых и геотермальных ресурсов недр, но при этом учитываются только в количественной оценке, что не позволяет построить системы стоимостного учета минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в соответствии с требованиями СНС.

Следует отметить, что минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) являются элементом национального богатства каждого государства, однако в настоящее время в Республике Беларусь они не учитываются не только субъектами хозяйствования, но и в целом исключены из состава национального богатства страны. Статистический показатель национального богатства Республики Беларусь предусматривает лишь совокупность накопленных материальных благ, созданных трудом людей, которыми общество располагает в данный момент времени.

Система бухгалтерского учета должна не только формировать информацию для отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) организаций Республики Беларусь в СНС и составе национального богатства, но и включать учет их истощения. Это обеспечит необходимую информационную базу для расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны (чистого внутреннего продукта, индекса адаптированных чистых сбережений и др.), характеризующих связи между качеством окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом. Однако, как было указано выше, по действующему законодательству Республики Беларусь минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) не могут быть включены в состав активов, так как исключительное право собственности на них принадлежит государству.

Предпосылкой отражения в балансе только активов, на которые имеется право собственности, является методологический принцип теории статического бухгалтерского учета, базирующейся на юридической концепции защиты прав кредиторов.

Фундаментальная цель статического бухгалтерского учета – выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности, признается невозможным.

В МСФО в основе определения актива принята динамическая теория бухгалтерского учета, в основу которой положен противоположный методологический принцип: в балансе отражаются все применяемые активы независимо от права собственности на них, в том числе арендованные, используемые на правах владения и пользования». Данная теория исходит из целей выявления финансовых результатов и эффективности текущей деятельности. Как подчеркивает Ж. Ришар, «динамическая теория в том, что касается актива выступает антиподом статической теории, так как не принимает во внимание такое понятие, как собственность (в части ее влияния на баланс)».

Необходимость отражения в балансе всех используемых природных ресурсов, как принадлежащих, так и не принадлежащих организации на праве собственности, отмечают в своих трудах отечественные и зарубежные ученые: С.Г. Вегера, А.П. Шевлюков, Т.С. Семенова, Ю.В. Алтухова, В.Г. Ширококов, И.В. Макунина.

Таким образом, необходимость отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в бухгалтерском учете добывающих организаций с целью учета ресурсного капитала и его истощения, а также последующей интеграции указанной информации в систему национальных счетов для достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, позволяет сделать вывод о целесообразности применения положений динамической концепции к отражению минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе активов организации.

Далее рассмотрим второй признак актива, выделяемый как в национальном законодательстве, так и в определении актива согласно международным стандартам финансовой отчетности – получение экономической выгоды.

Отличительным признаком минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) является доказанная возможность их использования (см. табл. 1). Вместе с тем, доказанная возможность использования на данном этапе может быть определена как экономически целесообразной, так и экономически нецелесообразной.

Экономическая эффективность принята в качестве одного из основных параметров классификационного разделения запасов полезных ископаемых в кадастровой информации, в частности в государственном балансе запасов полезных ископаемых и геотермальных ресурсов недр. Так, в соответствии с классификацией запасов месторождений и прогнозных ресурсов твердых полезных ископаемых, утвержденной постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь, запасы полезных ископаемых (минеральные ресурсы) для раздельного подсчета и учета по их экономическому значению подразделяются на балансовые и забалансовые. В состав балансовых запасов полезных ископаемых включают запасы, извлечение которых на момент оценки согласно технико-экономическим расчетам экономически эффективно, а к забалансовым относят запасы, извлечение которых невозможно или экономически нецелесообразно [12].

В этой связи можно полагать, что в качестве объекта бухгалтерского учета по второму признаку актива следует рассматривать лишь ту часть минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), возможность использования которых обеспечена наличием средств и условий, необходимых для экономической эффективности и целесообразности их добычи (рис. 4).

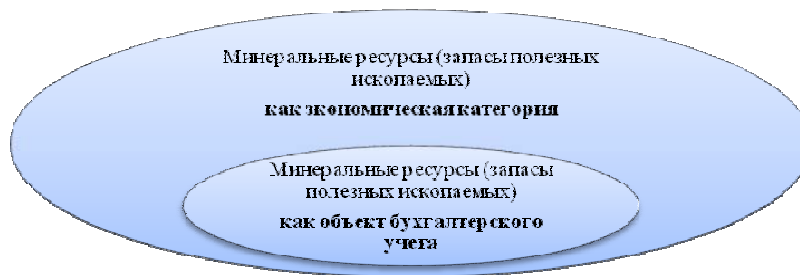


Рис. 4. Соотношение понятия «минеральные ресурсы (запасов полезных ископаемых)» как экономической категории и объекта бухгалтерского учета

Таким образом, на основании проведенного исследования, считаем необходимым ввести новый объект бухгалтерского учета – минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых).

При этом предлагаем следующее определение минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объекта бухгалтерского учета.

Минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) – выявленные и оцененные минеральные ресурсы органического и неорганического происхождения, для которых продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи и от которых ожидается получение экономической выгоды.

Это позволит в бухгалтерском учете добывающих организаций отражать ресурсный капитал и его истощение, что в свою очередь обеспечит необходимую информационную базу для достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, характеризующих связь между качеством окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом.

Для этапа разведки и оценки характерны повышенный риск невозместимости вложенных средств, длительность полного производственного цикла, разнообразие взаимосвязанных основных и вспомогательных работ. Указанные особенности приводят к нестабильности геологоразведочных работ, а понесенные на данной стадии затраты имеют неопределенные перспективы, так как результат разведки и оценки может быть как положительным, так и отрицательным. В этой связи, вопрос учета затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов принимает особое значение в бухгалтерском учете недропользователей. На данном этапе в качестве объекта бухгалтерского учета также следует выделить затраты по разведке и оценке запасов полезных ископаемых.

После принятия решения о том, что минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) промышленного назначения существуют, когда становятся очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность их добычи, начинается этап разработки и добычи.

На данном этапе объектом бухгалтерского учета выступает добытое минеральное сырье. Следует заметить, что право собственности, согласно Кодексу Республики Беларусь «О недрах», на добытое минеральное сырье принадлежит недропользователю.

На данном этапе возникают техногенные месторождения. В соответствии с применяемой политикой добывающей организации, разработку техногенного месторождения можно осуществлять параллельно добыче основных минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Следовательно, на этапе разработки и добычи объектами бухгалтерского учета могут являться не только минеральное сырье, но и техногенные минеральные ресурсы, техногенное минеральное сырье.

На стадии разработки и добычи предприятие добывающей промышленности осуществляет не только изъятие запасов полезных ископаемых из недр, но и создает условия для осуществления промышленного уровня добычи минеральных ресурсов, а именно, бурит дополнительные скважины на месте обнаружения запасов, сооружает платформы и прочее вспомогательное оборудование и сооружения в целях извлечения запасов полезных ископаемых из недр для промышленного и иного хозяйственного использования. В связи с этим добывающие организации несут определенные затраты. Следовательно, на данном этапе следует выделить такой объект бухгалтерского учета как затраты по разработке и добыче.

Завершающей стадией жизненного цикла освоения месторождения после разработки и добычи полезных ископаемых является *закрытие месторождения и ликвидация последствий техногенного воздействия*.

На данной стадии происходит цементирование скважины, ее ликвидация, демонтаж и вывоз оборудования, закрытие производственного цикла [13]. При освоении месторождения полезных ископаемых также острой становится проблема нарушения земель и загрязнение почв. В этой связи добывающие организации затрачивают значительные средства на рекультивацию нарушенных земель с целью снизить негативное влияние техногенных последствий на окружающую среду.

Следовательно, возникают затраты, связанные с закрытием месторождения и ликвидацией последствий техногенного воздействия, которые будут являться объектом бухгалтерского учета на данной стадии жизненного цикла освоения месторождения.

Следует отметить, что добывающая организация разработку техногенного месторождения может осуществлять не только параллельно разработке основного месторождения, но и на этапе закрытия месторождения и ликвидации последствий техногенного воздействия. В этой связи, техногенные минеральные ресурсы и техногенное минеральное сырье будут являться объектами бухгалтерского учета либо на этапе разработки и добычи, либо на этапе закрытия месторождения и ликвидации последствий техногенного воздействия.

Заключение. Соотношение объектов бухгалтерского учета и этапов жизненного цикла освоения месторождения представим на рисунке 5.

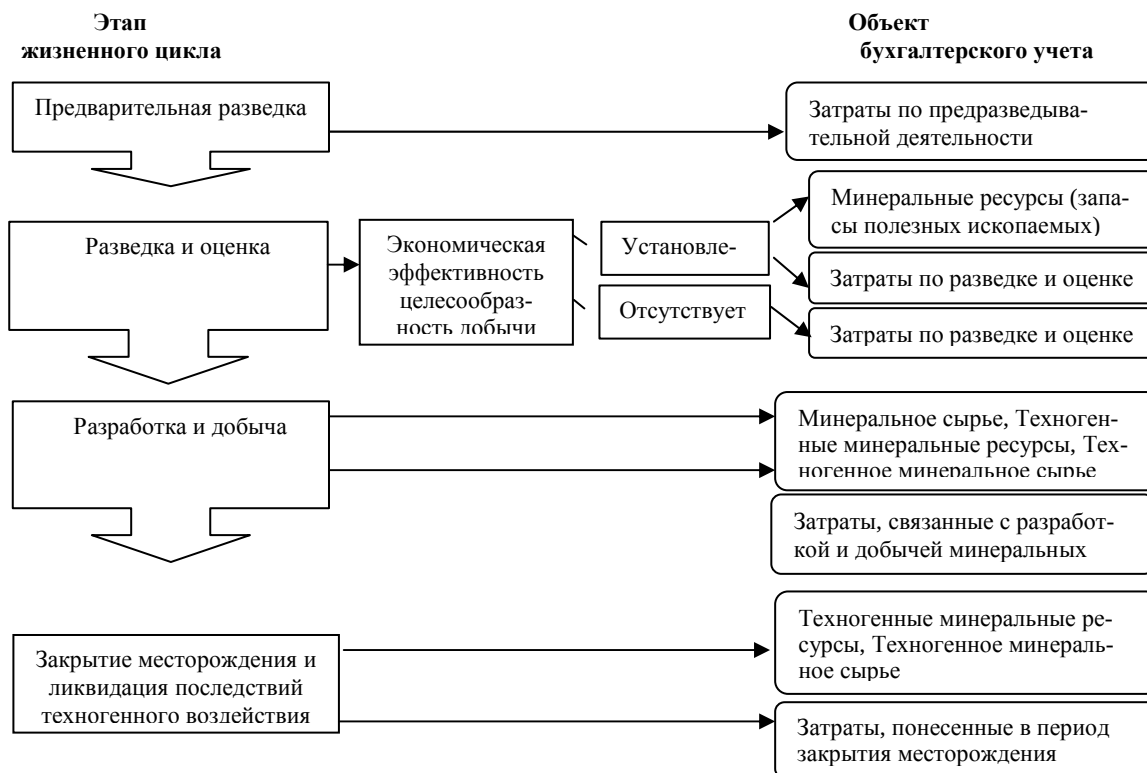


Рис. 5. Объекты бухгалтерского учета в соответствии с этапом жизненного цикла освоения месторождения

ЛИТЕРАТУРА

1. Инструкция о проведении геологоразведочных работ на твердые полезные ископаемые по этапам и стадиям : утв. постановлением М-ва природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь 11.05.2007, № 52. – Минск : Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2007.
2. МСФО (IFRS) 6 № «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»: первый опыт применения // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 11.
3. Шимова, О.С. Основы экологии и экономика природопользования : учебник / О.С. Шимова, Н. К. Соколовский. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск : БГЭУ, 2002. – 367 с.
4. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bse.sci-lib.com/article090698.html>. – Дата доступа: 07.10.2014.
5. Горная энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mining-enc.ru/t/tehnogennye-mestorozhdeniya>. – Дата доступа: 07.10.2014.
6. Геологическая энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_geolog/5017/Техногенные. – Дата доступа: 07.10.2014.
7. Макаров, А.Б. Техногенное месторождение минерального сырья / А.Б. Макаров // Соросовский образовательный журнал. – 2000. – № 8. – Т. 6. – С. 76–80.
8. Стратегия развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года : утв. 6 марта 2013 г.
9. Положение о порядке ведения государственного кадастра недр Республики Беларусь : утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь, 16.01.1999 г., № 62
10. Иванов, Ю.Н. Обзор основных положений пересмотренной системы национальных счетов 1993 года (СНС 2008 года) и перспективы их поэтапного применения в статистике стран СНГ / Ю.Н. Иванов, Т.А. Хоменко // Вопросы статистики. – 2009. – № 3. – С. 19–31.
11. Национальные счета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://belstat.gov.by/ssrd-mvf/ssrd-mvf_2/metadannye/realnyi-sektor/natsionalnye-scheta_2/. – Дата доступа: 07.10.2014.
12. Классификация запасов месторождений и прогнозных ресурсов твердых полезных ископаемых : утв. постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь, 25.01.2002 г., № 2.
13. Чая, В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В.Т. Чая, В.В. Понкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1.

Поступила 08.10.2014

**ECONOMIC ESSENCE OF OBJECTS OF ACCOUNTING AT STAGES
OF LIFE CYCLE OF DEVELOPMENT OF THE FIELD**

O. METLA

Developments of geological branch and expansion of mineral resources of Republic of Belarus are provided by need of further search, investigation and preparation for industrial development of mineral deposits. At the same time, contents of registration and analytical information not always conform to requirements of their effective management owing to lack of complex accounting of development of a field. Activities for development of a field have a number of features taking into account which it is expedient to allocate stages of life cycle. In this regard, in article research of economic essence of the concepts "minerals", "reserves of minerals", "mineral resources" and "mineral raw materials", "technogenic mineral resources", "technogenic mineral raw materials" is conducted. Objects of accounting at each stage of life cycle of development of a field are revealed. It is reasoned that object of accounting at a stage of investigation and an assessment are mineral resources (reserves of minerals). Its definition for the account and the reporting is formulated and characteristic signs are revealed.