

Цуркану Виорел, Голочалова Ирина

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В КОНТЕКСТЕ МСФО

На современном этапе минеральные ресурсы играют важную роль в экономике многих стран. Для принятия эффективных решений на каждом уровне управления необходимо располагать достоверной информацией об их состоянии и использовании. Однако это возможно при применении к минеральным ресурсам всех компонентов современной методологии учета, предусмотренные МСФО: идентификацию, стоимостную оценку, признание как объекта учета и в качестве элемента отчетности. Эти и другие вопросы рассматриваются авторами статьи

Ключевые слова: минеральные ресурсы, идентификация, количественная и стоимостная оценка, метод стандартизированной стоимости, последующая оценка, признание

Вступление. Поскольку на современном этапе минеральные ресурсы играют важную роль в экономике многих стран, необходимо располагать достоверной информацией об их состоянии и использовании для принятия эффективных решений на каждом уровне управления. Для получения такой информации следует применять к минеральным ресурсам компоненты современной методологии учета, предусмотренные МСФО: идентификацию, стоимостную оценку, признание как объекта учета, отражение в отчетности в качестве ее элемента. Однако в условиях, когда требования законодательства противоречат методологии учета (это относится к праву собственности – юридический подход, который положен в основу законодательства, тогда как в современной методологии учета акцент смещен в сторону экономического подхода), соблюдение этого порядка подчас затруднительно. В результате у составителя отчетности возникает правомерный вопрос, каким образом раскрывать информацию о минеральных ресурсах, являющихся государственной собственностью, но представляющих собой экономический ресурс организации, от которого в будущем ожидается экономическая выгода? Ответ на вопрос является ключевым в проблеме учета минеральных ресурсов, что требует его соответствующего исследования и раскрытия. Сказанное определяет актуальность содержания статьи “Некоторые аспекты бухгалтерского учета минеральных ресурсов в контексте МСФО”.

Немаловажным фактом, подтверждающим актуальность темы статьи, является внимание, уделяемое учеными различных бухгалтерских школ проблеме учета минеральных ресурсов. Так, представители англосаксонской школы раскрывают проблему стоимостной оценки минеральных ресурсов на базе метода стандартизированной стоимости [5]. Представители российской школы рассматри-

вают широкий спектр вопросов в части учета минеральных ресурсов: ряд ученых обращает внимание на требование времени о совершенствовании нормативной базы учета в добывающих отраслях [3], другие – отмечают необходимость осуществления стоимостной оценки минеральных ресурсов как на макроуровне с использованием рентного метода оценки, так и на микроуровне, на базе доходного подхода к оценке, с учетом неопределенностей всех геологических и геофизических работ [12]. Однако стоимостная оценка невозможна без ее количественной составляющей, и в этом случае определяющим моментом является классификация минеральных ресурсов, вопрос эволюции которой раскрывается российским ученым Ю. Новиковым [13]. Следует подчеркнуть, что авторы этих работ акцентируют внимание на методологической и технической процедурах расчета стоимости, при этом проблема отражения в учете минеральных ресурсов при таком подходе остается открытой. По другому пути пошли ученые – экономисты Республики Молдова. Представители молдавской школы учета рассматривают вопросы стоимостной оценки как на базе затратного подхода [8], что согласуется с положениями законодательства, так и доходного подхода, в контексте перехода на МСФО [7].

Однако некоторые аспекты бухгалтерского учета минеральных ресурсов требуют более полного раскрытия или дополнительного рассмотрения, что и является темой данной статьи. Для достижения цели авторами обозначены следующие приоритетные задачи:

- оценить возможность идентификации минеральных ресурсов и как учетного объекта, и как элемента отчетности;
- раскрыть методiku надежной оценки с применением современных методов стоимостного измерения;
- рассмотреть метод начисления амортизации в контексте требований концепции достоверности;
- разработать схему отражения в учете операций, связанных с минеральными ресурсами, в том числе носящих специфический характер.

© Цуркану Виорел, профессор, д.э.н., e-mail: vturcanu@mail.ru, Молдавская Экономическая Академия, г.Кишинев

Голочалова Ирина, доцент, к.э.н., e-mail: monomah5@yandex.ru, Молдавская Экономическая Академия, г. Кишинев

Теоретическая значимость статьи заключается в установлении комплексного подхода к проблеме бухгалтерского учета минеральных ресурсов, согласующейся с современной методологией учета – методологией МСФО, практическая ценность состоит в предложениях, направленных на совершенствование как первоначальной, так и последующей стоимостной оценки, и методики отражения в учете операций, связанных минеральными ресурсами.

В процессе исследования применялся ряд общенаучных методов – наблюдения, обобщения, анализа и синтеза, индукции и дедукции, математические методы экономического анализа.

Изложение основного материала. Минеральные ресурсы являются компонентами национального богатства, их структура, величина, качество, степень изученности и направления использования оказывают непосредственное влияние на экономический потенциал отдельно взятой страны, региона, организации. Поэтому требование эффективного их распределения и активного воспроизводства занимает центральное место в концепции устойчивого развития экономики.

Однако для того, чтобы принимать эффективные решения на любом уровне управления (государственном и корпоративном), пользователю необходима достоверная информация о состоянии реального объекта, в данном случае о минеральных ресурсах, которая должна быть представлена в соответствующей отчетности. Для этого информация о минеральных ресурсах последовательно подвергается воздействию первого из компонентов современной методологии учета – идентификации.

В силу своего природного происхождения минеральные ресурсы обладают уникальными свойствами, которые позволяют их отделить (идентифицировать) от других реальных объектов, которые подлежат учету и отражению в отчетности. Эффективность проведенной идентификации подтверждается высокой степенью адекватности распознавания, обеспечивающего полной информацией об объекте и минимизирующего риски неопределенности при отождествлении. Поэтому наиважнейшим условием идентификации минеральных ресурсов как реального объекта является их количественная оценка. Идентификация минеральных ресурсов в качестве элемента отчетности и учетного объекта зависит от их правового регулирования в той или иной стране. Связано это с тем, что в большинстве стран национальные природные ресурсы, находящиеся в публичной собственности принадлежат государству, право частной собственности на них ограничено. В этих странах, в том числе и в Республике Молдова, минеральные ресурсы предоставляются только во временное владение или пользование и могут быть переданы в эксплуатацию только на условиях аренды или концессии, а единственным источником их восстановления является плата за их использование [2].

Договоры на аренду или концессию являются юридическим подтверждением права контроля за ожидаемыми экономическими выгодами от использования минеральных ресурсов со стороны

арендатора (концессионера), при сохранении на них права собственности со стороны государства. Для экономической реализации таких договоров и необходима количественная оценка, что по существу обеспечивает возможность идентификации минеральных ресурсов и получения реальной информации об их состоянии. В большинстве стран, обладающих большим потенциалом минеральных ресурсов, согласно законодательству осуществляется количественная оценка запасов минеральных ресурсов.

В контексте требования идентификации минеральных ресурсов их количественной оценки особое значение приобретает классификация, которая должна носить унифицированный характер для обеспечения надежности их оценки. Разработка и применение в действии классификации – это второй аспект представления информации о минеральных ресурсах.

Обычное представление о такой классификации – это разделение полезных ископаемых по экономической эффективности на промышленно значимые и непромышленные. К промышленно значимым относятся запасы месторождений, вовлечение которых в разработку согласно технико-экономическим расчетам экономически эффективно в условиях конкурентного рынка. Непромышленными запасами являются запасы месторождений, вовлечение которых в разработку на момент оценки экономически нецелесообразно либо технически или технологически невозможно.

Надо отметить, что разработке классификации минеральных ресурсов уделялось много внимания на протяжении столетия. Первые попытки классифицировать минеральные запасы по определенному признаку (достоверные и недостоверные) появились еще в начале XX столетия. Впоследствии эта классификация эволюционировала, причем процесс эволюции проходил по двум направлениям: в условиях рыночной экономики и в условиях плановой экономики [13].

В настоящее время наиболее авторитетными признаны классификации: по углеводородам SPE – PRMS (Документ “Система управления нефтяными ресурсами”) и по твердым полезным ископаемым – CRIRSCO [5]. Согласно этим классификациям количественная оценка заключается в выявлении промышленно значимых и экономически эффективных минеральных ресурсов, которые согласно указанным классификациям обозначены как доказанные и вероятные. После этого возможна и их стоимостная оценка.

Однако в некоторых странах, в том числе и в Республике Молдова, законодательство не предусматривает количественную оценку минеральных ресурсов, а следовательно и отражение их в учете и отчетности производится по другой методологии.

Несмотря на это, в условиях, когда неуклонно возрастает значимость минеральных ресурсов, вопрос стоимостной оценки минеральных ресурсов становится особо актуальным. Решение этого вопроса является следующим аспектом предоставле-

ния информации о минеральных ресурсах в отчетности.

В рыночной экономике деятельность по добыче и переработке минеральных ресурсов рассматривается как инвестиционный проект, поэтому для организаций стоимостная оценка является экономической основой выбора наиболее перспективных направлений деятельности и выхода на мировые рынки. Считаем необходимым подчеркнуть, что минеральные ресурсы зачастую остаются одними из самых ценных активов в балансе отдельных организаций, а для некоторых из них стоимость самой организации – это стоимость контролируемых ею минеральных ресурсов.

В контексте современной методологии учета, основанной на применении ресурсной теории и концепции справедливой стоимости, необходимо выработать взвешенный подход к стоимостной оценке минеральных ресурсов, учитывающий необходимость государственного регулирования, что должно найти соответствующее отображение в законодательной и нормативной базе.

Для оценки минеральных ресурсов в настоящее время в мировой практике, в зависимости от правового регулирования, существуют два основных подхода к оценке минеральных ресурсов: затратный и доходный. В основе затратного подхода, лежат расходы на освоение минеральных ресурсов. Однако этот подход содержит в себе принципиальное противоречие: чем лучше по качеству минеральный ресурс, тем меньшую оценку он получает.

Согласно доходному подходу под экономической оценкой понимается потенциальный эффект (экономические выгоды) в денежном выражении, который может быть получен при реализации минеральных ресурсов. С точки зрения бухгалтерского учета под стоимостью объекта понимается ожидаемая выгода, которая может быть получена в результате его эксплуатации или, принимая во внимание значение временного фактора, – это ожидаемая величина чистого дисконтированного дохода, который может быть получен добывающей компанией в результате разработки оцениваемых объектов.

Технически процесс стоимостного измерения минеральных ресурсов достаточно сложен и включает:

- обоснование технико-экономических показателей на всех стадиях освоения объектов (разведка, добыча, транспортировка, переработка, реализация продукции, создание и развитие транспортной и иной инфраструктуры и др.), что позволяет оценить их стоимость с позиций итоговой экономической эффективности;
- прогноз и анализ денежных потоков, включающих все связанные с освоением оцениваемых объектов денежные поступления за расчетный период в определенных экономических условиях, на основе которых рассчитывается величина ожидаемых экономических выгод.

Поэтому одним из условий для получения достоверных результатов стоимостного измерения

является правильный выбор ставки дисконтирования¹ и денежных потоков от использования минеральных ресурсов. Традиционно на практике оценка ставки дисконтирования осуществляется с использованием концепции средневзвешенной стоимости капитала (WACC), хотя получить идеальную ставку невозможно.

В обобщенном виде порядок исчисления стоимости минеральных запасов единичного локального объекта может быть представлен следующей формулой:

$$P = \sum (Z - S) / (1 + E \text{ нп})^n, \quad (1)$$

где: P – абсолютная величина стоимости минеральных запасов;

Z – ценность годовой добычи минеральных запасов, определяемая по формуле: $Z = Q \times p$ (4), где Q – объем промышленно значимых запасов (классификационные группы доказанные и вероятные запасы), а p – установленная цена на единицу добычи;

S – сумма предстоящих затрат на все виды поисково-разведочных работ по освоению месторождения (поисково-разведочные, на добычу, транспортировку и др.);

E нп – норматив для приведения разновременных затрат и результатов;

N – расчетный срок рентабельного освоения месторождения минеральных запасов.

Следует учитывать и субъективность доходного подхода, так как при его применении используется ряд приближений и упрощений в расчетах, в том числе и связанных с применением ставки дисконтирования для определения потоков денежных средств и собственно самих денежных потоков, так в его рамках существуют разные варианты определения ожидаемого потока будущих экономических выгод:

- по фактически сложившимся ценам (например, на конец года);
- по расчетным ценам (ценам “спот” или ожидаемым в будущем).

Но, несмотря на это, доходный подход дает более точное значение стоимости минеральных ресурсов, чем расчеты, основанные только на совокупных затратах, и соответствует долгосрочным тенденциям изменения цен на минеральные ресурсы.

После обоснования необходимости стоимостной оценки с учетом правовых и методологических аспектов, остановимся на сущности современного метода оценки минеральных ресурсов, который также требует отдельного рассмотрения.

Исторически сложилось так, что методологические аспекты стоимостной оценки минеральных ресурсов изучались специалистами стран богатых сырьевой базой со сложившимися рыночными отношениями. Это объясняется тем, что в условиях плановой экономики минеральные ресурсы рас-

¹ Дисконтирование – определение стоимости денежных потоков, относящихся к будущим периодам, т.е. величины ожидаемых будущих доходов на настоящий момент. Ставка дисконтирования отражает изменения стоимости денег с учетом временного фактора и возможных рисков.

сматривались как достояние народа конкретной страны, являются даром природы и поскольку на них не затрачен человеческий труд, они не имеют стоимости [11]. Считалось, что они предоставлялись пользователям бесплатно и, как следствие, не могли являться источником получения нетрудового дохода. В условиях рыночных отношений вопрос ставится не о справедливом распределении результатов природопользования, а об их рациональном и эффективном использовании с точки зрения достижения максимально возможных финансовых результатов. Отсюда требование о необходимости стоимостной оценки минеральных ресурсов, основанной на теории предельной полезности ресурса и ее современных модификаций (концепция капитала Дж. Хикса) [1]. В этом случае минеральные ресурсы, согласно развиваемой на Западе методологии составления отчетности, рассматриваются в качестве контролируемых ресурсов, которые должны оцениваться и признаваться в качестве элемента финансовой отчетности.

Попытки стандартизировать определение нефтяных ресурсов и способы их оценки появились на международном уровне еще в 30-е годы прошлого столетия. Результатом явился документ "Система управления нефтяными ресурсами" (SPE – PRMS). Для обеспечения согласованного характера оценок по проектам и отчетности SPE – PRMS разработало руководство применения экономических допущений, которые должны приниматься во внимание в отношении оценки добычи, права собственности на ресурсы и их признания. В продолжение этого документа в рамках системы US GAAP разработан стандарт SFAC 69 "Раскрытие информации о нефтегазодобывающей деятельности", который требует предоставлять информацию о доказанных количествах нефти и газа, оцениваемых по методу стандартизированной оценки дисконтированных будущих чистых денежных потоков². Согласно SFAC 69 стандартизированная оценка дисконтируемых будущих чистых денежных потоков рассчитывается на основании определенных допущений, которые могут или не могут быть реализованы (сроки будущей добычи, оценка запасов, использование цен на конец года и валютные курсы).

В результате в международной практике, учитывая специфику добывающей отрасли, получил широкое признание метод SMOG. Целесообразность применения этого метода в контексте современной методологии учета и отчетности – методологии МСФО, является следующим аспектом, требующим раскрытия.

В ходе работы над проектом стандарта IFRS 6 "Разведка и оценка минеральных ресурсов" Совет МСФО пришел к выводу, что хотя стандартизированная оценка далека от совершенства, но может быть достаточна, в виду отсутствия других источников, для предоставления внешним пользователям информации, которую они могут использовать для определения привлекательности добывающей организации.

² Зачастую используется аббревиатура SMOG – стандартизированная оценка нефти и газа.

Дискуссионным остался вопрос: при раскрытии информации в отчетности, какую стоимость принимать во внимание: SMOG или справедливую? МСФО признал этот вопрос второстепенным (и SMOG, и справедливая стоимость отвечают концепции оценки по МСФО), и основное внимание сосредоточилось на необходимости раскрытия информации в отчетности о стоимости минеральных ресурсов. Следовательно, метод стандартизированной оценки вполне соответствует концепции МСФО "оценки по справедливой стоимости" и отвечает основной цели финансовой отчетности по МСФО.

Как было отмечено выше, в системе МСФО отсутствуют базовые стандарты регламентирующие порядок учета минеральных ресурсов, положения которых рекомендовали бы методы их оценки (основной и альтернативный). Исключение составляет стандарт, призванный регламентировать порядок учета затрат на разведку и количественную оценку минеральных запасов (IFRS 6), поэтому остановимся теперь на подходе к оценке минеральных ресурсов, основанном на принципах и правилах МСФО.

Применительно к методологии учета учеными – экономистами Республики Молдова достаточно подробно рассмотрен вопрос использования этого метода [7, 2012], [6, 2014].

Однако, как ранее было подчеркнуто, в ряде стран, в том числе и Республике Молдова, практикуется другой метод оценки – "метод себестоимости". Возможность его применения и адаптации на практике была исследована Т. Шевчук [8]. Согласно предложенной методике все затраты связанные с разведкой и оценкой месторождения аккумулируются на счете 127 "Подготовка природных ресурсов к эксплуатации"³, которые по завершению работ относятся в дебет счета 125 "Природные ресурсы", тем самым формируя их себестоимость. Авторами исследования предложен и другой вариант признания этих затрат: учет ведется по дебету счета 121 "Незавершенные долгосрочные активы", субсчет 121 7 "Подготовка природных ресурсов к эксплуатации" с дальнейшим отнесением (списанием) накопленных затрат по указанному субсчету в дебет счета 125 "Природные ресурсы". Счета 127 "Подготовка природных ресурсов к эксплуатации" и счет 121 "Незавершенные долгосрочные активы", субсчет 121 7 "Подготовка природных ресурсов к эксплуатации" корреспондируют со счетами произведенных затрат: материальных, на оплату труда, начислений в фонды страхования и других, обеспечивающих нормальный ход деятельности. В условиях, когда на месторождении выделяются несколько локальных объектов (вскрытие поверхности, бурение нескольких скважин и другое), автором

³ В данной статье приводятся счета предусмотренные Общим планом счетов Республики Молдова. Необходимо уточнить, что начиная с 2014 года в Республике Молдова, введен в действие Новый план счетов, в рамках которого предусмотрен счет 125 "Минеральные ресурсы". Открытие счета для подготовки ресурсов для их эксплуатации в дальнейшем осуществляется каждой организацией самостоятельно, что должно найти отражение в ее рабочем плане счетов, например, счет 128.

для учета затрат, которые носят долгосрочный и распределительный характер, предложено использование счета 141 “Долгосрочные расходы будущих периодов”. В рамках исследования представлен механизм распределения и порядок включения долгосрочных затрат в себестоимость минеральных ресурсов. Результаты этого исследования нашли свое отражение во введенных в действие с 2014 года Национальных стандартах бухгалтерского учета (НСБУ), в частности, применение метода себестоимости рекомендовано НСБУ “Долгосрочные материальные и нематериальные активы” [10].

Итак, согласно действующему законодательству при первоначальном признании актива следует учитывать право собственности, а не право контроля, которое согласно правилам МСФО определяет признание элементов финансовой отчетности. Поэтому минеральные ресурсы, не идентифицируемые еще как предмет добычи, не подлежат стоимостной оценке. Считаем, что метод себестоимости не учитывает особенности добывающей промышленности. Применение этого метода допустимо только в случае отсутствия информации о количественной оценке минеральных ресурсов, но тогда затраты на освоение месторождения могут капитализироваться и отражаться в качестве:

- вложений в долгосрочные активы, которые впоследствии должны подлежать амортизации [4];
- долгосрочных расходов будущих периодов, метод списания, которых должен быть разработан самостоятельно каждой организацией.

Однако такое допущение влечет за собой противоречие между принятым методом оценки и назначением отчетности о предоставлении полезной информации пользователям для принятия управленческих решений.

При условии применения метода SMOG следует выделить еще одну проблему – отражение налоговых платежей (роялти) за добычу минеральных ресурсов.

В каждой отдельно взятой стране существует свой механизм расчета платежей за недропользование, имеющий характерные особенности, но одно остается неизменным – это субъекты и объекты платежей. Субъектом платежа является недропользователь, а объектом – стоимость минеральных ресурсов. Для Республики Молдова вопрос расчета сбора на добычу и его признание в учете является

дискуссионным, что и было подчеркнуто отечественными исследователями [8]. Однако эта проблема существует только при условии применения метода себестоимости.

В том случае, если применяется метод SMOG, то:

- для исчисления роялти принимается во внимание рыночная цена минеральных ресурсов периода добычи, что приводит к сопоставимости оценки минеральных ресурсов и налоговых платежей;
- снижается актуальность проблемы исчисления налога на прибыль и сверхприбыль, размер которой минимизирован.

Практика выработала два варианта признания роялти. Обычно роялти признаются как расходы отчетного периода, однако допускается вариант их капитализации. Этот вариант принимается, если согласно условиям договора роялти подлежит уплате собственнику в натуральной форме. Выбор варианта капитализации повлияет не только на стоимостную оценку минеральных запасов, но и на содержание финансовой отчетности. Следующей ситуацией, которую рассмотрим, будет проблема отражения налоговых платежей (роялти) за добычу минеральных ресурсов в контексте обозначенных выше аспектов их учета.

Ситуация. Согласно соглашению между собственником месторождения известняка в лице государства и недропользователем оплата роялти осуществляется в натуральной форме, исходя из ставки сбора 5,5% от объема добычи. Предполагается, что выполнение этого условия эффективно и на уровне государственного и корпоративного управления. Установленный объем добычи – 240 000 м³, за текущий год с момента начала добычи – 1500 м³. Стоимость минеральных ресурсов определена с использованием метода SMOG, составила 2 000 000 \$ USA. По результатам расчетов пусть дисконтированные платежи роялти составили 168 000 \$ USA.

При капитализации расходов по роялти, по сути, капитализируется та часть объема добычи, которая подлежит оплате. Поэтому в общей стоимости минеральных ресурсов стоимость этого объема сохраняется, однако одновременно на момент первоначального их признания организация должна признать и предстоящие платежи бюджету.

В бухгалтерском учете на основе данных ситуации производятся следующие записи (табл. 1).

Таблица 1

Бухгалтерские записи по операциям связанным с освоением месторождения и добычей известняка (фаза “Разведка и добыча”)

Содержание операции	Вариант капитализации роялти		Вариант признания роялти расходами периода	
	Статья отчета	Сумма, \$ USA	Статья отчета	Сумма, \$ USA
Первоначальное признание природных ресурсов	Дт сч. Минеральные ресурсы	2 000 000	Дт сч. Минеральные ресурсы	2 000 000
	Кт сч. Долгосрочные доходы будущих периодов (424)	1 832 000	Кт сч. Долгосрочные доходы будущих периодов (424)	2 000 000
	Кт сч. Прочие долгосрочные обязательства* (427)	168 000		

Отнесение текущей доли доходов будущих периодов	Дт сч. Долгосрочные доходы будущих периодов (424) Кт сч. Текущие доходы будущих периодов (535)	28 350 28 350	×	
Отнесена текущая доля предстоящих платежей**	Дт сч. Предстоящие обязательства (541) Кт сч. Обязательства бюджету (534)	1 650 1 650	×	
Признаны затраты, связанные с добычей известняка	Дт сч. Производственные затраты (811) Кт сч. Произведенных затрат Кт сч. Истощение минеральных ресурсов (127)	30 000 20 000 10 000	Дт сч. Производственные затраты (811) Кт сч. Произведенных затрат Кт сч. Истощение минеральных ресурсов (127)	30 000 20 000 10 000
Первоначальное признание запасов по стоимости SMOG	Дт Продукция (216) Кт Производственные затраты (811)	30 000 30 000	Дт Продукция (216) Кт Производственные затраты (811)	30 000 30 000
Признаны доходы отчетного периода	Дт сч. Текущие доходы будущих периодов (535) Кт сч. Другие операционные доходы (612)	28 350 28 350	Дт сч. Текущие доходы будущих периодов (535) Кт сч. Другие операционные доходы (612)	30 000 30 000
Реклассификация обязательств бюджету	Дт сч. Предстоящие обязательства (541) Кт сч. Обязательства бюджету (534)	1 650 1 650	×	
Начислены роялти отчетного периода	×		Дт сч. Административные расходы (713) Кт сч. Обязательства бюджету (534)	1 650 1 650
Погашена задолженность перед бюджетом	Дт сч. Обязательства бюджету (534)	Погашена задолженность перед бюджетом	Дт сч. Обязательства бюджету (534)	Погашена задолженность перед бюджетом

* Как уже подчеркивалось, расчеты стоимости по методу SMOG достаточно сложны, поэтому в рамках данной ситуации некоторые суммы носят условный характер, однако при расчете принимались во внимание совокупное роялти в натуральном выражении 12 000 м³ (240000 м³ × 0,055), установленная цена минеральных ресурсов – 20 \$ USA, и аннуитет – 0,68.

** Так как в отчетном периоде добыча определена в размере 1 500 м³, то роялти в натуральном выражении составляет 82,5 м³ (1500 м³ × 0,055), а в денежном – 1 650 \$ USA (82,5 м³ × 20 \$ USA / м³)

Концепция достоверности информации требует более детального раскрытия вопроса амортизации минеральных запасов. В контексте применения метода SMOG целесообразно начислять амортизацию методом единиц производства, который применительно к добывающей отрасли известен как “метод начисления пропорционально добыче”.

Особенности производства добывающей отрасли требуют более детального раскрытия вопроса амортизации.

Отметим, что к вопросу начисления амортизации (истощения минеральных ресурсов) обращались многие и отечественные, и зарубежные исследователи, однако считаем, что необходимо раскрыть этот вопрос более подробно.

К основным видам амортизируемых активов, используемых в добывающей отрасли, относятся нематериальные активы и основные средства, для амортизации которых базовые стандарты предусматривают целый ряд методов ее начисления, один из которых – это метод единиц производства.

Применительно к добывающей отрасли этот метод известен под названием “метод начисления пропорционально добыче”. При этом методе на каждую произведенную (добытую) единицу фактически относится равная сумма амортизации, а по каждому отчетному периоду – неодинаковая сумма, что значительно искажает результаты деятельности, представленные в финансовой отчетности. Это особенно заметно в условиях, когда объем добычи варьирует на протяжении срока освоения месторождения минеральных запасов.

Для составителя отчетности применение метода пропорционально добыче сопряжено с реше-

нием следующих вопросов, требующих профессионального суждения: определение расчетной формулы; выбор базы распределения амортизационных отчислений; установление единицы измерения.

Формула для начисления амортизации согласно этому методу следующая:

$$\text{Амортизация отчет.п.} = \text{Объем добычи отчет.п.} \times \left[\frac{\text{Стоимость актива начало п.} - \text{Амортизация накопл.}}{\text{Расчетные запасы начало п.}} \right], \quad (2)$$

После этого необходимо уточнить величину тех составляющих формулы, на которые в силу особых условий оказывают воздействие допущения, погрешности или неопределенности, то есть тех показателей деятельности, которые предопределяют субъективность как количественной, так и стоимостной оценки активов. Такой составляющей является величина расчетных запасов. При выборе этой базы распределения можно использовать как величину доказанных минеральных запасов, так и общее значение доказанных и вероятных минеральных запасов. В рамках МСФО нет запрещения на использование того или иного подхода.

Согласно любой форме метода единиц производства на каждую единицу относится равная сумма затрат, поэтому выбор соответствующей единицы для начисления амортизации также требует профессионального суждения. Существует два подхода: на основе физических единиц минеральных запасов; на основе валовой цены реализации полезных ископаемых⁴. Физическими единицами в добывающей отрасли являются баррели, тонны,

⁴ Второй подход применяется редко в силу неопределенности будущих цен на минеральные запасы.

унции, галлоны и кубические метры. При использовании метода начисления амортизации пропорционально добыче на каждую физическую единицу добытых запасов относится пропорциональная часть неамортизированной стоимости основного средства или нематериального актива за вычетом остаточной стоимости.

Теперь, после того, как объект идентифицирован в качестве минеральных ресурсов, которые поддаются надежной оценке, необходимо установить, выполняются ли условия для их предоставления в финансовой отчетности. Поэтому следующим аспектом, требующем своего раскрытия, является признание минеральных ресурсов и их отражение в балансе.

С точки зрения признания в отчетности минеральных ресурсов необходимо установить их соответствие критериям признания в качестве элемента финансовой отчетности. Согласно МСФО актив, как контролируемый ресурс организации, должен признаваться в балансе “когда существует вероятность получения организацией будущих экономических выгод и актив имеет стоимость, которая может быть достоверно оценена” [9]. Минеральные ресурсы как элемент отчетности соответствует определению актива, а применение метода стандартизированной оценки обеспечивает выполнение критериев их признания (вероятность получения экономической выгоды и надежная оценка). МСФО также требуют, чтобы организация предоставляла дополнительную информацию “в случаях, когда выполнение требований базовых МСФО недостаточно для того, чтобы пользователи смогли понять влияние конкретных операций, других событий и условий” [9] на финансовое положение организации. Таким образом, хотя МСФО в отсутствие базового стандарта не требуют этого прямо, представление в отчетности и раскрытие информации о минеральных запасах будет необходимым для соответствия МСФО. Дальнейшие шаги связаны с признанием минеральных ресурсов в качестве учетного объекта и представлением обобщенной информации по конкретной балансовой статье. Так, например, в США, предусмотрено открытие отдельного счета для отражения в отчетности

природных ресурсов. Аналогичный подход нашел отражение и в Плане счетов Республики Молдова.

Заключение. В контексте проведенного исследования первым аспектом учета минеральных ресурсов является их идентификация, основным условием которой является их количественная оценка. В рамках этого вопроса рассмотрена классификация минеральных ресурсов и выделены те ее подгруппы, на основании которых возможно осуществление количественной оценки.

Следующим аспектом методологии учета является проблема надежной оценки, поэтому особое внимание уделено надежности стоимостного измерения. Поскольку отсутствует унифицированная методика оценки минеральных ресурсов, решение этого вопроса проблематично. Особенно это касается выбора ставки дисконтирования. Наиболее востребованным для определения ставки дисконтирования является показатель средневзвешенной стоимости капитала (WACC). Применение показателя WACC целесообразно и экономически оправдано для минеральных ресурсов, так как деятельность, связанная с их добычей в современных условиях рассматривается как инвестиционный проект. Решение проблемы стоимостной оценки минеральных ресурсов авторы данной статьи видят в применении метода стандартизированной стоимости (метод SMOG).

При отражении в учете операций по добыче минеральных ресурсов необходимо принимать во внимание различные условия, влияющие на их последующую оценку. К ним относятся операции по отражению налогов платежей, что возможно на базе двух вариантов, допускаемых международной практикой: капитализации роялти или признания расходов отчетного периода. Выбор того или иного варианта зависит от условий заключения договора и учетной политики организации.

На последующую оценку влияет и начисление амортизации минеральных ресурсов, оценка которых осуществляется по методу SMOG. Признание в отчетности минеральных ресурсов должно осуществляться только при их соответствии критериям присутствующим элементам финансовой отчетности.

ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Александер, А., Бриттон, А., Йориссен, Э. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.) А.Александр, А.Бриттон, Э.Йориссен – М: Вершина, 2005, 886 с.
2. Закон о природных ресурсах Республики Молдова №1102 от 03.06.1997 (с последующими изменениями на 01.01.06) //Monitorul Oficial № 40 от 19.06.1997.
3. Пашкевич, Н., Учет и оценка недропользования. Инновационное развитие экономики. Н.Пашкевич, Т.Тарабарина. Научно-практический журнал № 3, 2013, с. 85 – 89
4. Попов А. Особенности бухгалтерского учета поисковых активов. А.Попов Известия УРГЭУ №5 (49), 2013.
5. Применение МСФО (Ernst&Young): в 5 ч./пер. с англ. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.
6. Цуркану, В. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами В. Цуркану, И. Голочалова – Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.
7. Цуркану В. Особенности оценки природных ресурсов по МСФО и НСБУ Республики Молдова. Материалы научно-практической конференции “Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики” В. Цуркану, И. Голочалова: 6 – 7 июля 2012, Душанбе, 2012
8. Шевчук Т. “Бухгалтерский учет природных ресурсов и их использования” Т.Шевчук – Автореферат к.э.н., 2009
9. Международные стандарты финансовой отчетности, 2013 www. minfin.ru:
10. www. mf.gov.md/actnorm/contabil
11. Экономическая оценка и прогноз освоение минерально – ресурсной базы добывающей промышленности. В. Татаренко, www. minfin.ru: Автореферат, 1999
12. Назаров В. О совершенствовании методологии геолого – экономической оценки ресурсов нефти и газа www. ngtp.ru
13. Новиков Ю. Эволюция отечественной классификации запасов и ресурсов нефти и газа: от трех к восьми www. ngtp.ru