

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.22:553 (476) (035.3)

МЕТЛА
ОЛЬГА СТАНИСЛАВОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАПАСОВ ПОЛЕЗНЫХ
ИСКОПАЕМЫХ И АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ
ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ ИНТЕНСИФИКАЦИИ
ОСВОЕНИЯ МИНЕРАЛЬНО-СЫРЬЕВОЙ БАЗЫ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика**

Минск, 2016

Научная работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Вегера Светлана Григорьевна, доктор экономических наук, доцент, первый проректор, УО «Полоцкий государственный университет»

Официальные оппоненты: Коротяев Сергей Леонидович, доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Унукович Анатолий Владимирович, кандидат экономических наук, доцент, ведущий научный сотрудник, ГНУ «Институт природопользования НАН Беларуси», лаборатория геодинамики и палеогеографии

Оппонирующая организация УО «Белорусский государственный технологический университет»

Защита состоится 4 мая 2016 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 2 апреля 2016 г.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Сошникова Л.А.

ВВЕДЕНИЕ

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. Это приводит к искажению информации о ресурсном потенциале организации и его истощении, отсутствию необходимой информационной базы для оценки инвестиционной привлекательности компании, а также не дает возможности аккумулярования указанной информации в системе национальных счетов.

Исследованию вопросов бухгалтерского учета и отчетности в нефтегазо- и горнодобывающих организациях посвящены работы таких авторов, как Н.А. Бонаева, Р.А. Галлан, Д. Джонстон, С.Л. Маковой, Н.В. Медведева, М.А. Мягких,

В.В. Панкратова, Ш. Райт, Е.В. Ткаченко, Д. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, В.Т. Чая и др. Проблемы учета затрат на разведку и оценку решают в своих трудах М.И. Агошков, Ш.И. Алибеков, В.Ф. Дунаев, В.И. Егоров, Н.В. Зылева, А.Х. Ибрагимова, А.А. Маутина, А.Ю. Попов. В Республике Беларусь исследования в данной области не проводились.

Теоретические и методические вопросы экономической оценки месторождений полезных ископаемых и эффективности их освоения рассматриваются в исследованиях отечественных и российских авторов: Я.И. Аношко, Я.Г. Грибика, Д.Ф. Дабиева, А.В. Душина, Е.Д. Зубковской, О.Н. Салманова, В.Н. Татаренко, А.В. Унуковича, П.Б. Цалко и др.

Вместе с тем помимо отсутствия данных о запасах полезных ископаемых в учете и отчетности добывающих организаций остается нерешенным ряд проблем: отсутствие системы, учитывающей связи между показателями использования природного капитала и результатами экономики субъекта хозяйствования; смешение 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; отсутствие такого объекта учета, как активы по разведке и оценке, что не позволяет располагать полной информацией для целей анализа эффективности использования полезных ископаемых на этапе жизненного цикла освоения месторождения «Разведка и оценка».

Необходимость решения указанных проблем в контексте устойчивого развития Республики Беларусь обусловили цель и задачи исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с научными программами (проектами), темами. Результаты исследования нашли отражение в темах научно-исследовательской работы: «Трансформация методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях перехода к устойчивому развитию Республики Беларусь» (№ ГР 20140159, 2014 г.), зарегистрированной и представленной в ГО «Белорусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы» Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь; «Разработка модели учета полезных ископаемых и анализа эффективности их использования в условиях интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь», выполняемой в рамках ГПНИ на 2016–2020 годы «Природопользование и экология» (подпрограмма «Структурно-вещественные комплексы Беларуси»).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования являются теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по развитию

методик бухгалтерского учета и анализа эффективности использования запасов полезных ископаемых в условиях сближения с международными стандартами финансовой отчетности и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- научно обосновать экономическую сущность и состав минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета, что является теоретической основой для разработки системы бухгалтерского учета и отчетности субъектов хозяйствования в области недропользования;
- разработать модель отражения информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности организаций-недропользователей, позволяющую представлять данные об используемом природном капитале в двух аспектах: о стоимости привлечения минеральных ресурсов и экономическом потенциале используемых минеральных ресурсов;
- разработать методику учета капитальных затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов в условиях сближения с международными стандартами финансовой отчетности;
- разработать рекомендации по совершенствованию форм бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций добывающей промышленности для расширения охвата и повышения качества информации, являющейся основой принятия решений в области рационального недропользования;
- усовершенствовать методику анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в условиях интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

Объектом исследования являются минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), а *предметом* — методики бухгалтерского учета и анализа эффективности использования минеральных ресурсов организаций — недропользователей Республики Беларусь. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен актуальностью вопросов отражения в учете и отчетности информации о минеральных ресурсах, их недостаточной разработанностью и практической значимостью в контексте перехода к устойчивому развитию экономики.

Научная новизна полученных результатов заключается в обосновании экономической сущности и состава минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета; разработке методик бухгалтерского учета минеральных ресурсов и капитальных затрат на их разведку и оценку; развитии информационного обеспечения анализа использования минеральных ресурсов; разработке показателей, характеризующих эффективность использования ресурсного потенциала добывающих организаций.

Положения, выносимые на защиту. В результате проведенного исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

1. Научное обоснование экономической сущности и состава минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объекта бухгалтерского учета и отчетности на этапе жизненного цикла освоения месторождения «Разведка и оценка», представляющих собой полезные ископаемые, залегающие в недрах, разведанные (в сумме категорий $A+B+C_1$), рентабельные, доступные к разработке и контролируемые добывающей организацией. Суть и новизна предлагаемого определения заключаются:

- в применении положений динамической теории баланса, согласно которой рекомендовано отражать стоимость запасов полезных ископаемых в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). Это позволит отражать в бухгалтерском учете добывающих организаций ресурсный потенциал и его истощение, что в свою очередь обеспечит необходимую информационную базу для достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны;

- разработке трехмерной классификации минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) на базе существующих систем классификаций и терминологии Республики Беларусь с применением трех фундаментальных критериев: доступность к разработке (D_1, D_2), геологическая изученность (A, B, C_1, C_2) и экономическая целесообразность (R_1, R_2, R_3). Предлагаемая классификация позволяет в полной мере идентифицировать те минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), которые могут выступать в качестве объекта бухгалтерского учета.

2. Новая модель отражения информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности организаций-недропользователей, позволяющая представлять данные о контролируемых организацией минеральных ресурсах с разделением на собственные и несобственные на основании двух оценок. Во-первых, по фактическим затратам на получение ресурса (с использованием счетов «Вложения в долгосрочные активы», «Основные средства» или «Нематериальные активы») с целью формирования информации о стоимости привлечения минеральных ресурсов в экономическую деятельность для анализа эффективности вложенных средств, объема инвестиций в природные ресурсы, приносящие доходы. Во-вторых, по текущей рыночной стоимости (с использованием предлагаемых счетов «Минеральные ресурсы», «Истощение минеральных ресурсов» и «Привлеченный природный капитал»), позволяющей оценить имущественный, ресурсный потенциал и инвестиционную привлекательность нефтегазо- и горнодобывающей организации. Используемые виды оценки минеральных ресурсов и их состав в зависимости от наличия права собственности отражают информацию об используемом природном капитале в разрезе затрат на привлечение минеральных ресурсов и потенциальных доходов от их использования, обеспечивая информационную по-

требность различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа, увеличивая информационную ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

3. Методика учета капитальных затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», суть и новизна которой заключаются:

- в обосновании экономической сущности активов по разведке и оценке как капитализируемых затрат на этапе жизненного цикла освоения месторождения «Разведка и оценка» до момента установления / неустановления и документального подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов;

- обосновании инвентарных объектов в составе активов по разведке и оценке минеральных ресурсов: материальные (сооружения и оборудование (скважины с приспособлениями и принадлежностями), нематериальные (в части прав пользования — право (лицензия) на геологическое изучение недр и добычу полезных ископаемых, право пользования земельным участком; в части результатов геологоразведочных работ — результат (отчет) по выполнению отдельной имеющей самостоятельное значение сейсморазведочной работы; в части технологических проектных документов — отдельный технологический проектный документ) объекты;

- применении механизма обесценения активов по разведке и оценке до момента их реклассификации при обнаружении минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых);

- обосновании порядка учета капитальных затрат с использованием счета второго порядка (субсчета) 08/10 «Приобретение и создание активов по разведке и оценке минеральных ресурсов» и системы аналитических счетов в разрезе разрабатываемых месторождений, стран их нахождения, лицензионных участков, отдельных инвентарных объектов на лицензионном участке.

Предлагаемая методика позволит формировать полную информацию о составе, наличии, движении и использовании активов по разведке и оценке для целей анализа эффективности использования полезных ископаемых на этапе жизненного цикла разработки месторождения «Разведка и оценка». Данная методика способствует практической реализации положений Стратегии развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь, а также соответствует требованиям МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов».

4. Методические рекомендации по совершенствованию структурно-информационного содержания форм бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций горнодобывающей промышленности, информация для которых аккумулируется на синтетических и аналитических счетах в соответствии с авторскими

методиками учета минеральных ресурсов и капитальных затрат на их разведку и оценку. Предлагаемые рекомендации базируются на расширении перечня показателей бухгалтерского баланса, отчета об изменении собственного капитала, примечаний к отчетности в части раскрытия информации о запасах полезных ископаемых, об изменении их объемов и стоимости, о ее переоценке в связи с изменением текущих рыночных цен и объема запасов по результатам доразведки, об истощении минеральных ресурсов в результате их добычи, о наличии привлеченного природного капитала, а также информации об активах по разведке и оценке и результатах их обесценения. Предлагаемые рекомендации позволят получить необходимую систематизированную информацию для проведения анализа, планирования и прогнозирования результатов деятельности субъектов хозяйствования в области рационального недропользования.

5. Уточненная методика анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), включающая такие взаимосвязанные блоки аналитических процедур, как оценка эффективности инвестированного капитала в минеральные ресурсы, оценка инвестиционной привлекательности и ресурсного потенциала организации горнодобывающей промышленности, оценка ее кредитоспособности. В отличие от существующих в предлагаемой методике для различных направлений анализа применяются различный состав и виды оценки минеральных ресурсов (по фактическим затратам, текущей рыночной стоимости). Применение данной методики позволяет устранить искажения результатов анализа путем уточнения расчета существующих показателей и дает возможность определить новые: коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала организаций-недропользователей, коэффициент обеспеченности добычи минеральными ресурсами, коэффициент истощения минеральных ресурсов, коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффекта от их вложений. Предлагаемая система показателей оценки использования минеральных ресурсов, характеризующихся как достигнутыми результатами, так и потенциальными перспективами, позволит повысить эффективность принимаемых управленческих решений и будет способствовать интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

Личный вклад соискателя ученой степени. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета и анализа использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют определенную новизну, практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация диссертации и информация об использовании ее результатов. Основные положения, выводы и результаты настоящего исследования док-

ладывались на международных научно-практических конференциях: «Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью субъектов хозяйствования» (Москва, 2014), «Экономика, оценка и управление недвижимостью и природными ресурсами» (Минск, 2014), «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (Луцк, 2014), «Современные проблемы горно-металлургического комплекса. Наука и производство» (Старый Оскол, 2014, 2015), «Бухгалтерский учет, контроль и анализ в условиях институционализации изменений и устойчивого экономического развития (Тернополь, 2015), «Екологічний розвиток країн в рамках Європейської інтеграції» (Житомир, 2015), «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики» (Полоцк, 2015), «Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță» (Кишинев, 2015), «Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение» (Краснодар, 2015), «Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis to mark 70th anniversary of Accounting and Audit Department» (Вильнюс, 2015) и др.

Выводы и результаты проведенного исследования используются в учебном процессе УО «Полоцкий государственный университет», деятельности РУП «Производственное объединение «Белоруснефть» и ПКУП «Новополоцкводоканал», а также приняты к рассмотрению Министерством финансов Республики Беларусь и Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь, что подтверждено соответствующими актами и справками о внедрении.

Опубликование результатов диссертации. По результатам диссертационного исследования опубликована 31 научная работа, в том числе 10 (2 — в соавторстве) статей в научных рецензируемых журналах, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий, объемом 5,1 авторского листа, 3 — сборниках научных трудов, 15 (4 — в соавторстве) — материалах конференций, 3 — тезиса докладов конференций.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 148 наименований, приложений. Работа изложена на 185 страницах. Объем, занимаемый 16 рисунками, 37 таблицами и 10 приложениями, составляет 63 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «Теоретические основы бухгалтерского учета освоения месторождения полезных ископаемых» в рамках решения проблемы отсутст-

вия в учете и отчетности информации о запасах полезных ископаемых, количественные данные о которых являются итогом проведения геологоразведочных работ на этапе «Разведка и оценка», было проведено исследование экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье». Результаты данного исследования позволили установить их тождественность / нетождественность, соотносить каждую категорию с этапом жизненного цикла освоения месторождения и обосновать, что на этапе «Разведка и оценка» объектом бухгалтерского учета могут выступать только минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), которые в отличие от других категорий могут быть четко идентифицированы по месторождению, качеству и количеству. При этом минеральные ресурсы для их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности должны удовлетворять критериям признания актива.

В Республике Беларусь одним из таких критериев выступает наличие права собственности на объект, что соответствует статической теории баланса. Однако согласно Кодексу Республики Беларусь о недрах запасы полезных ископаемых являются исключительной собственностью государства, что не позволяет отражать их в составе активов добывающих организаций Республики Беларусь. Это приводит к искажению информации об их ресурсном потенциале и не обеспечивает интеграцию системы бухгалтерского учета с системой национальных счетов.

В отличие от отечественной учетно-аналитической практики в МСФО в основу признания актива положена динамическая теория баланса, согласно которой в отчетности отражаются все контролируемые активы вне зависимости от права собственности.

В связи с необходимостью отражения в учете и отчетности данных о запасах полезных ископаемых для увеличения информационной ценности отчетности и ее прогнозных характеристик в условиях гармонизации Национального бухгалтерского учета с МСФО для добывающих организаций Республики Беларусь рекомендовано применение положений динамической концепции для признания минеральных ресурсов в составе активов.

Следующим критерием признания актива как в соответствии с законодательством Республики Беларусь, так и с МСФО является получение экономической выгоды. Наличие разноплановых характеристик, влияющих на вероятность получения экономической выгоды, не позволяет все минеральные ресурсы включать в состав объектов бухгалтерского учета и требует разработки четких классификационных рамок для их идентификации.

В этой связи были рассмотрены существующие классификационные системы, действующие в Республике Беларусь, Российской Федерации, США, Великобритании, а также применяемые в мировой нефтегазовой промышленно-

сти. По результатам исследования было выявлено, что ни одна из предлагаемых классификаций не позволяет в полной мере идентифицировать те запасы полезных ископаемых, которые могут приносить экономическую выгоду.

На основании классификации ООН ископаемых энергетических и минеральных запасов и ресурсов 2009 г. разработана трехмерная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), в основу которой положены три критерия, применяемые в Республике Беларусь: доступность к разработке (D_1, D_2); геологическая изученность (A, B, C_1, C_2); экономическая целесообразность (R_1, R_2, R_3) (рисунок 1). Предлагаемые классификационные рамки позволяют идентифицировать из всей совокупности осваиваемого месторождения те запасы, от которых ожидается получение экономических выгод и которые могут выступать в качестве объекта бухгалтерского учета.

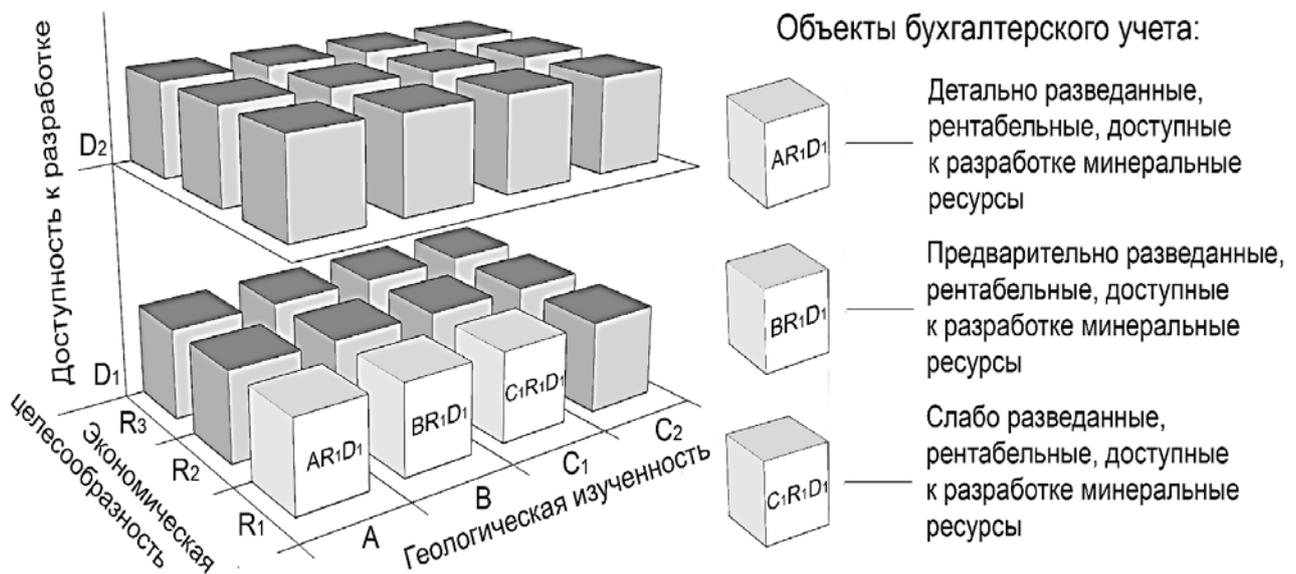


Рисунок 1. — Предлагаемая трехмерная классификация минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) и их состав как объектов бухгалтерского учета

В результате рекомендовано в учете и отчетности добывающих организаций Республики Беларусь отражать ту часть минеральных ресурсов, которая удовлетворяет критериям признания актива: 1) контролируемые организацией, в соответствии с динамической теорией бухгалтерского баланса; 2) от которых ожидается получение экономической выгоды, а именно разведанные (в сумме категорий $A+B+C_1$), рентабельные, доступные к разработке.

Во второй главе «**Развитие бухгалтерского учета минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых)**» проведено исследование оценки долгосрочно используемых природных ресурсов в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине, Молдове и других странах. В результате установлено, что в настоящее время в учете добывающих организаций, во-первых, отражаются

исключительно фактические затраты на вовлечение полезных ископаемых в экономическую деятельность, капитализируемые в составе основных средств. При этом данные затраты впоследствии могут подлежать переоценке по текущим рыночным ценам. В результате искажается информация о стоимости привлечения минеральных ресурсов в экономическую деятельность для анализа эффективности вложенных средств. Во-вторых, в учете отсутствуют данные об экономической ценности контролируемых организацией минеральных ресурсов, что приводит к снижению информационного значения отчетности и не позволяет оценить ресурсный потенциал и инвестиционную привлекательность организации.

Для решения указанной проблемы были рассмотрены вопросы соотношения целей и видов оценки ресурсов в статической и динамической теориях баланса. Так, оценка активов по текущим рыночным ценам представляет собой принцип статической теории, целью которой выступает анализ имущественного положения организации. Данный подход предполагает проведение переоценок как на основе изменения стоимости денежной единицы (инфляция), так и при изменении текущей рыночной стоимости активов. В свою очередь главная цель динамической теории — измерение эффективности вложенных средств, в связи с чем в основу концепции положена оценка активов по фактическим затратам. При этом отметим, что оба подхода значимы, так как обеспечивают информационную базу для различных направлений анализа.

На основании проведенного исследования разработана новая модель отражения минеральных ресурсов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющая представлять информацию о природном капитале для заинтересованных пользователей в двух аспектах: о стоимости привлечения минеральных ресурсов (фактические затраты) и экономическом потенциале используемых минеральных ресурсов (текущая рыночная стоимость), что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа (рисунок 2).

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, что увеличивает информационную ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

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

Активы			
<p>Цели использования информации:</p> <p><i>Анализ эффективности вложений средств:</i> - рентабельность инвестированного капитала в минеральные ресурсы - рентабельность капитализируемых затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов и др.</p> <p><i>Анализ ресурсного потенциала:</i> - объем инвестиций в минеральные ресурсы, приносящие доход</p>	Используемые минеральные ресурсы	Используемые минеральные ресурсы	<p>Цели использования информации:</p> <p><i>Анализ имущественного положения:</i> - доля минеральных ресурсов в имуществе субъекта хозяйствования - коэффициент обеспеченности финансовых обязательств минеральными ресурсами и др.</p> <p><i>Анализ кредитоспособности</i></p> <p><i>Оценка инвестиционной привлекательности</i></p> <p><i>Анализ ресурсного потенциала:</i> -экономический потенциал минеральных ресурсов -коэффициент истощения минеральных ресурсов</p>
	<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>Экономический потенциал минеральных ресурсов (оценка по текущей рыночной стоимости)</p> <p>Отражение по счету «Минеральные ресурсы»</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 т.д.) Переоценка капитализируемых затрат осуществляется с изменением стоимости денежной единицы (с отнесением на счет «Добавочный капитал») Амортизация капитализируемых затрат осуществляется в соответствии с законодательством и амортизационной политикой субъекта хозяйствования</p>	<p>В аналитическом учете и раскрытии информации отражаются ресурсы, находящиеся в собственности организации и на ограниченных вещественных правах (аренда, право пользования и т.д.) Переоценка осуществляется с изменением текущих рыночных цен и объема запасов полезных ископаемых в результате доразведки (с отнесением на счет «Привлеченный природный капитал») Истощение минеральных ресурсов (добыча из недр) отражается по дебету счета «Привлеченный природный капитал» и кредиту счета «Истощение минеральных ресурсов»</p>	
Собственный и заемный капитал	Привлеченный природный капитал		
Источники средств			

Рисунок 2. — Предлагаемая модель отражения информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности организаций — недропользователей Республики Беларусь

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 исполь-

зованием 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.

В мировой практике в отличие от Республики Беларусь вопросы учета затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов разработаны в достаточной степени. В учете добывающих организаций Республики Беларусь отсутствует такой объект, как активы по разведке и оценке, что не позволяет формировать полную информацию для целей анализа эффективности использования запасов полезных ископаемых на этапе «Разведка и оценка».

В рамках решения указанной проблемы изучены стандарты учета, используемые в нефтегазо- и горнодобывающих организациях США, Великобритании, Австралии, Канады, России и других стран, в том числе МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов».

В результате разработана методика учета капитальных затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов. Предлагаемая методика предусматривает выделение специфического объекта бухгалтерского учета для добывающих организаций — активов по разведке и оценке, под которыми рекомендовано понимать капитализируемые затраты на этапе жизненного цикла освоения месторождения «Разведка и оценка» до момента установления / неустановления и документального подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи минеральных ресурсов.

В рамках предлагаемой методики теоретически обоснованы в составе активов по разведке и оценке инвентарные объекты, включающие материальные (скважины с приспособлениями и принадлежностями) и нематериальные (право на геологическое изучение недр и добычу полезных ископаемых, результат (отчет) по выполнению отдельной, имеющей самостоятельное значение сейсморазведочной работы, отдельный проектный документ) объекты, а также установлена необходимость применения механизма их обесценения до момента реклассификации при обнаружении минеральных ресурсов.

Синтетический учет активов по разведке и оценке предложено осуществлять на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» с использованием счета второго порядка (субсчета) 08/10 «Приобретение и создание активов по разведке и оценке минеральных ресурсов». Отражение активов по разведке и оценке как самостоятельного вида активов обусловило разработку системы аналитических счетов, которая позволит обеспечить детализацию информации о наличии и движении активов по разведке и оценке по разрабатываемым месторождениям, странам их нахождения, лицензионным участкам, отдельным инвентарным объектам на лицензионном участке для целей управления, анализа и контроля.

В третьей главе «**Развитие анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых)**» на основании изучения современного состояния учетно-аналитического обеспечения анализа минеральных ресурсов было выявлено, что информационная ценность отчетности организаций добывающей промышленности Республики Беларусь снижена и не соответствует принятию эффективных решений в области рационального недропользования. В этой связи разработаны рекомендации по совершенствованию форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, базирующиеся на предложенных методиках учета минеральных ресурсов и капитальных затрат на их разведку и оценку.

В бухгалтерском балансе в составе долгосрочных активов по строке «Минеральные ресурсы» рекомендовано отражать текущую рыночную стоимость используемых минеральных ресурсов, а источники их формирования — в составе собственного капитала по строке «Привлеченный природный капитал». Стоимость активов по разведке и оценке предложено показывать отдельной строкой в составе вложений в долгосрочные активы. Форму отчета об изменении собственного капитала предложено дополнить графой «Привлеченный природный капитал». В примечаниях к отчетности рекомендовано размещать информацию, раскрывающую специфику добывающей промышленности: данные об объеме запасов полезных ископаемых; факторы, повлиявшие на их изменение; причины переоценки минеральных ресурсов; данные о результатах и причинах проведения обесценения активов по разведке и оценке.

В современных условиях повышения инвестиционной привлекательности геологоразведочных проектов и привлечения инвестиций на освоение месторождений актуальным становится анализ использования минеральных ресурсов, основанный на определении экономического потенциала минеральных ресурсов и степени их истощения. При этом действующая методика позволяет оценить только результативность вложенных средств на вовлечение ресурсов в хозяйственный оборот. Также отметим, что показатели, рассчитанные по существующей методике, искажают значение полученных результатов и затрудняют их интерпретацию. Это обусловлено смешением в учете двух видов оценки в рамках соответствующей группы долгосрочных активов, а также отражением минеральных ресурсов только по фактическим затратам на их привлечение.

В связи с этим разработана уточненная методика анализа минеральных ресурсов на основании применения различного состава минеральных ресурсов в зависимости от формы юридического контроля (собственные, несобственные) и вида их стоимостной оценки (по фактическим затратам, текущей рыночной стоимости) для соответствующего направления анализа (рисунок 3).

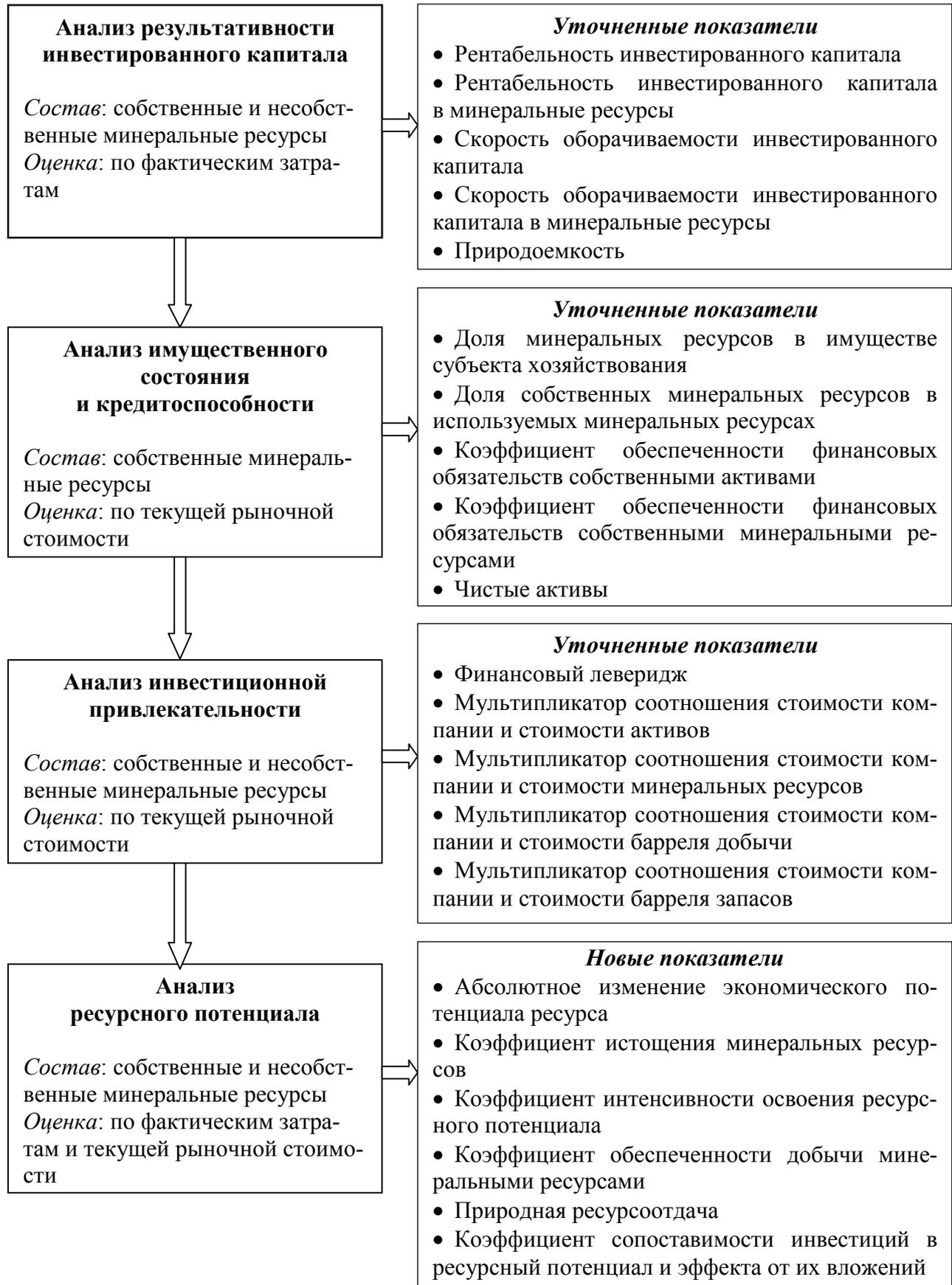


Рисунок 3. — Направления анализа использования минеральных ресурсов и соответствующие им основные показатели

Применение данной методики анализа позволяет устранить искажения результатов анализа путем более детального расчета существующих показателей и дает возможность определить такие новые показатели, как экономический потенциал минеральных ресурсов организации, коэффициент истощения и интенсивности освоения, что является актуальным в условиях устойчивого развития Республики Беларусь.

Предлагаемая система показателей для анализа ресурсного потенциала, оптимальная с точки зрения согласования интересов экономики и недропользования, позволит оценить современное состояние минерально-сырьевой базы и перспективы ее развития, что соответствует основным положениям Стратегии развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Результаты исследования теоретических и практических положений учета и анализа минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) позволили сделать следующие выводы и сформулировать предложения:

1. В целях повышения экономической ответственности и принятия управленческих решений, направленных на эффективное использование полезных ископаемых, актуальным является развитие теоретической основы системы бухгалтерского учета и отчетности организаций-недропользователей.

В ходе проведенного исследования выделены четыре этапа жизненного цикла освоения месторождения: 1) разведка; 2) разведка и оценка; 3) разработка и добыча; 4) закрытие месторождения и ликвидация последствий техногенного воздействия. Проведен анализ экономической сущности понятий «полезные ископаемые», «запасы полезных ископаемых», «минеральные ресурсы», «минеральное сырье», который позволил установить их тождественность / нетождественность и разграничить в соответствии с этапами жизненного цикла освоения месторождения.

В рамках исследования сущности объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения обосновано, что объектом бухгалтерского учета на этапе «Разведка и оценка» могут выступать только минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), которые в отличие от других категорий могут быть четко идентифицированы по месторождению, качеству и количеству.

При этом минеральные ресурсы должны удовлетворять критериям признания актива, в связи с чем в диссертации для отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в бухгалтерском учете и отчетности организа-

ций добывающей промышленности, во-первых, научно обосновано применение положений динамической теории бухгалтерского баланса, во-вторых, разработана трехмерная классификация, позволяющая определять состав минеральных ресурсов, от которых ожидается получение экономической выгоды: разведанные (в сумме категорий $A+B+C_1$), рентабельные, доступные к разработке [1–3, 11, 12, 17–19, 22–24, 28, 29].

2. В настоящее время минеральные ресурсы в учете и отчетности добывающих организаций отражаются исключительно по фактическим затратам на их вовлечение в экономическую деятельность. Вместе с тем в контексте устойчивого развития, а также в условиях перехода на МСФО возникает необходимость отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) по текущей рыночной стоимости с целью учета ресурсного потенциала и его истощения, последующей интеграции указанной информации в систему национальных счетов для достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, характеризующих связи между качеством окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом.

В связи с этим разработана новая модель отражения информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности организаций-недропользователей, позволяющая представлять данные об используемом природном капитале для заинтересованных пользователей в двух аспектах: стоимости привлечения минеральных ресурсов и экономическом потенциале используемых минеральных ресурсов, что обеспечивает информационную базу для соответствующих направлений анализа. В частности, рекомендовано вести учет стоимости привлечения минеральных ресурсов в деятельность субъектов хозяйствования, представляющей собой сумму капитализируемых фактических затрат, с использованием счетов «Вложения в долгосрочные активы», «Основные средства» или «Нематериальные активы» с последующей амортизацией; результаты переоценки, вызванной изменением стоимости денежной единицы, отражать на счете «Добавочный капитал». Разработана методика учета экономического потенциала используемых минеральных ресурсов, суть которой заключается в отражении текущей рыночной стоимости ресурсов, ее переоценки в связи с изменением текущих рыночных цен и объема запасов по результатам доразведки, истощением минеральных ресурсов в результате добычи полезных ископаемых с использованием предлагаемых счетов «Минеральные ресурсы», «Истощение минеральных ресурсов» и «Привлеченный природный капитал» соответственно [6, 13, 14, 16, 30, 31].

3. В настоящее время действующим законодательством Республики Беларусь не регламентирован порядок учета затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). В этой связи были рассмотрены стандарты учета, используемые в нефтегазо- и горнодобывающих организациях

США, Великобритании, Австралии, Канады, России и других стран. Также были изучены основные методы учета капитальных затрат по разведке и оценке и проведена их сравнительная характеристика. На основании проведенного исследования разработана методика учета капитальных затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» с использованием счета второго порядка (субсчета) 08/10 «Приобретение и создание активов по разведке и оценке минеральных ресурсов», обеспечивающая получение данных о составе, наличии и движении активов по разведке и оценке для целей анализа эффективности использования полезных ископаемых на этапе жизненного цикла разработки месторождения «Разведка и оценка». Суть и новизна предлагаемой методики заключаются: 1) в обосновании экономической сущности активов по разведке и оценке; 2) определении инвентарных объектов активов по разведке и оценке материального и нематериального характера; 3) необходимости проведения обесценения активов по разведке и оценке и отражения его результатов в учете и отчетности; 4) разработке системы аналитических счетов в разрезе разрабатываемых месторождений, стран их нахождения, лицензионных участков, отдельных инвентарных объектов на лицензионном участке [4, 5, 7, 20, 21, 25–27].

4. В результате изучения учетно-аналитического обеспечения анализа деятельности организаций добывающей промышленности выявлено отсутствие в бухгалтерской (финансовой) отчетности данных об объеме и стоимости используемых минеральных ресурсов, являющихся их важнейшим активом, и структурированной информации об активах по разведке и оценке минеральных ресурсов, что не позволяет формировать необходимую информационную базу для анализа и принятия эффективных решений в области рационального недропользования. Рассмотрены подходы к раскрытию данной информации международными нефтегазовыми компаниями США и Великобритании, Советом по международным стандартам финансовой отчетности. В результате разработаны рекомендации по совершенствованию структурно-информационного содержания форм бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций горнодобывающей промышленности Республики Беларусь. Предлагаемые рекомендации базируются на расширении перечня показателей бухгалтерского баланса, отчета об изменении собственного капитала, примечаний к отчетности с включением следующих данных: оценочные объемы и стоимость используемых минеральных ресурсов, причины ее переоценки, истощение минеральных ресурсов, а также информации об активах по разведке и оценке и результатах их обесценения [8, 10, 15].

5. В результате исследования уточнена методика анализа эффективности использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых), позволяющая дать комплексную оценку текущего и перспективного состояния деятельности организации, так как в отличие от традиционного анализа возникает

возможность рассчитать показатели, характеризующиеся как достигнутыми результатами, так и потенциальными перспективами. Для проведения комплексного анализа использования минеральных ресурсов предлагаемая методика включает оценку результативности инвестированного капитала; оценку имущественного состояния и кредитоспособности; оценку инвестиционной привлекательности; оценку ресурсного потенциала горнодобывающей организации. В основу данной методики положена предлагаемая модель отражения в учете и отчетности используемых минеральных ресурсов с разделением на собственные и несобственные по двум оценкам: по фактическим затратам на приобретение ресурса и текущей рыночной стоимости. Применение этой методики позволяет устранить искажения результатов анализа путем уточнения расчета существующих показателей и определить новые, обеспечивающие оценку ресурсного потенциала минеральных ресурсов, уровня их истощения и интенсивности освоения месторождения, что приобретает особое значение с позиции перспектив долгосрочного развития как для организаций-недропользователей, так и для экономики страны в целом [9, 10].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты проведенного исследования апробированы и внедрены в практику организаций Республики Беларусь, приняты к внедрению Министерством финансов Республики Беларусь, Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь, что подтверждено соответствующими актами и справками.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Метла, О.С. Бухгалтерский учет полезных ископаемых: проблемы и направления совершенствования / О.С. Метла // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2014. — № 13. — С. 101–104.
2. Метла, О.С. Экономическая сущность объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения / О.С. Метла // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2014. — № 14. — С. 190–197.
3. Метла, О.С. 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.
4. Метла, О.С. Методологические основы учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов / О.С. Метла // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2015. — № 5. — С. 128–134.

5. Метла, О.С. Методика учета капитальных затрат на разведку и оценку запасов полезных ископаемых в соответствии с методом благополучных усилий / О.С. Метла // Учет и финансы. — 2015. — № 3 (69). — С. 26–33.

6. 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.

7. Метла, О.С. Методика учета обесценения активов по разведке и оценке минеральных ресурсов / О.С. Метла // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D, Экон. и юрид. науки. — 2015. — № 13. — С. 98–104.

8. Метла, О.С. Совершенствование информационного обеспечения анализа минеральных ресурсов / О.С. Метла // Бух. учет и анализ. — 2015. — № 11. — С. 19–23.

9. Метла, О.С. Методика анализа минеральных ресурсов как механизм управления рациональным недропользованием / О.С. Метла // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D, Экон. и юрид. науки. — 2015. — № 14. — С. 104–109.

10. Метла, О.С. Состояние и развитие методики анализа использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) / О.С. Метла // Бух. учет и анализ. — 2016. — № 1. — С. 12–16.

Статьи в сборниках научных трудов

11. Метла, О.С. Экономическая сущность полезных ископаемых как объектов бухгалтерского учета / О.С. Метла // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки : міжнар. зб. наук. праць / Луцький нац. техн. ун-т ; відпов. ред. І.Б. Садовська. — Луцьк, 2014. — Вип. 3. — С. 35–43.

12. Метла, О.С. Состав минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета / О.С. Метла // Облік, економіка, менеджмент : міжнар. зб. наук. праць / Луцький нац. техн. ун-т ; відпов. ред. І.Б. Садовська. — Луцьк, 2015. — Вип. 1 (5), ч. 2. — С. 219–227.

13. Метла, О.С. Бухгалтерский учет минеральных ресурсов и их истощения / О.С. Метла // Облік, Економіка, Менеджмент : міжнар. зб. наук. праць / Луцький нац. техн. ун-т ; відпов. ред. І.Б. Садовська. — Луцьк, 2015. — Вип. 3 (7). — С. 181–188.

Материалы конференций

14. Метла, О.С. Проблемы бухгалтерского учета полезных ископаемых / О.С. Метла // Научный вклад молодых исследователей в инновационное развитие АПК : сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых и студентов, Санкт-Петербург–Пушкин, 27–28 марта 2014 г. :

в 2 ч. / С.-Петербург. гос. аграр. ун-т ; редкол.: Ю.Г. Амагаева [и др.]. — СПб., 2014. — Ч. II. — С. 104–106.

15. Метла, О.С. Проблемы учетно-аналитического обеспечения устойчивого недропользования / О.С. Метла // Экономика, оценка и управление недвижимостью и природными ресурсами : материалы 4 Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 2–3 апр. 2014 г. / Белорус. гос. технол. ун-т ; редкол.: И.М. Жарский [и др.]. — Минск, 2014. — С. 256–261.

16. Метла, О.С. Направления совершенствования бухгалтерского учета полезных ископаемых в Республике Беларусь / О.С. Метла // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 25–26 сент. 2014 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2014. — Т. 2. — С. 160–162.

17. Метла, О.С. Теоретические аспекты признания минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) как объектов бухгалтерского учета / О.С. Метла // Политэкономические проблемы развития современных агроэкономических систем : материалы междунар. науч.-практ. конф., Воронеж, 20 нояб. 2014 г. / Воронеж. гос. аграр. ун-т им. императора Петра I ; отв. ред. Е.Б. Фалькович, Е.А. Мамистова. — Воронеж, 2014. — С. 208–213.

18. Метла, О.С. Определение объектов бухгалтерского учета на этапах жизненного цикла освоения месторождения полезных ископаемых / О.С. Метла // Современные проблемы горно-металлургического комплекса. Наука и производство : сб. материалов XI Всерос. науч.-практ. конф. с междунар. участием, Старый Оскол, 3–5 дек. 2014 г. / Старооскол. технол. ин-т им. А.А. Угарова ; редкол.: Г.С. Подгородецкий [и др.]. — Старый Оскол, 2014. — Т. II. — С. 273–277.

19. Метла, О.С. Проблемы бухгалтерского учета полезных ископаемых в рамках жизненного цикла освоения месторождения / С.Г. Вегера, О.С. Метла // Современные тенденции формирования стратегии инновационного развития бухгалтерского учета, анализа и аудита : сб. науч. тр. по материалам междунар. науч.-практ. конф. / С.-Петербург. гос. аграр. ун-т ; под общ. ред. С.М. Бычковой. — СПб., 2014. — С. 23–27.

20. Метла, О.С. Выбор метода учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) / О.С. Метла // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 26 лют. 2015 р. / відпов. за вип. Б.В. Мельничук. — Київ, 2015. — С. 117–120.

21. Метла, О.С. Методологические аспекты организации учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов / О.С. Метла // Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного

розвитку : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., Луцьк, 27 берез. 2015 р. / Луцький нац. техн. ун-т ; редкол.: В.И. Жук [та ін.]. — Тернопіль, 2015. — С. 68–70.

22. Метла, О.С. Классификационные рамки для идентификации минеральных ресурсов в составе объектов бухгалтерского учета / О.С. Метла // *Contabilitatea, auditul si analiza economica între conformitate, schimbare si performanță : conferința științifică internațională, Chișinău, 2 apr. 2015* / Acad. de studii economice a Moldovei ; com. st.: Lilia Grigori (presedinte) [et al.]. — Chișinău, 2015. — С. 205–208.

23. Метла, О.С. Объекты бухгалтерского учета при освоении техногенного месторождения / О.С. Метла, С.Г. Вегера // Двенадцатая Всероссийская научно-практическая конференция студентов и аспирантов : сб. науч. и науч.-практ. докл. всерос. науч.-практ. конф. студентов и аспирантов, Старый Оскол, 27–30 апр. 2015 г. / Старооскол. технол. ин-т им. А.А. Угарова ; редкол.: А.А. Кожухов [и др.]. — Старый Оскол, 2015. — С. 552–554.

24. Metla, O. Determination of economic essence of mineral resources as objects of accounting / O. Metla // *European and national dimension in research : materials of VII junior researchers' conference, Novopolotck, Apr. 29–30 2015* : in 3 p. / Polotsk State University ; publishing board: D. Lazouski [et al.]. — Novopolotck, 2015. — P. 2. Economics. — P. 116–119.

25. Метла, О.С. Идентификация, оценка и порядок учета активов по разведке и оценке / О.С. Метла, С.Г. Вегера // *Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение : материалы V Междунар. науч. конф., Краснодар, 25–29 мая 2015 г.* / Кубан. гос. аграр. ун-т ; редкол.: Ю.И. Сигидов, Е.В. Мартыненко, В. В. Башкатов. — Краснодар, 2015. — С. 253–258.

26. Метла, О.С. Обоснование основных методических положений по начислению амортизации в нефтегазо- и горнодобывающей промышленности / О.С. Метла // *Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы II науч.-практ. конф., Новополюцк, 4–5 июня 2015 г.* / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. — Новополюцк, 2015. — С. 208–211.

27. Метла, О.С. Обесценение активов по разведке и оценке минеральных ресурсов: этапы проведения и учет / О.С. Метла // *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii : conferința științifică internațională : culegere de articole selective, Chișinău, 25–26 sept. 2015* / Acad. de studii economice a Moldovei ; com. red.: G.B. Grigore [et al.]. — Chișinău, 2015. — С. 205–210.

28. Metla, O. Mineral resources as objects of accounting in the context of sustainable development / S. Vegera, O. Metla // *Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis to mark 70th anniversary of Accounting and Audit*

Department : research papers of international scientific conference, Vilnius, 15–16 Oct. 2015 / Vilniaus univ. ; ed.: J. Martinavičius [et al.]. — Vilnius, 2015. — P. 434–446.

Тезиси докладов конференцій

29. Метла, О.С. Этапы жизненного цикла освоения месторождения для целей бухгалтерского учета / О.С. Метла // Развитие бухгалтерського обліку і контролю як науки : тези виступів на XIV Міжнар. наук.-практ. конф., Житомир, 4–5 листоп. 2014 р. / Вінницький фінансово-екон. ун-т ; редкол.: П.Г. Білоконний [та ін.]. — Житомир, 2014. — С. 95–98.

30. Метла, О.С. Минеральные ресурсы в системе бухгалтерского учета и отчетности / О.С. Метла // Екологічний розвиток країни в рамках Європейської інтеграції : тези міжвуз. наук.-практ. конф. студентів, аспірантів і молодих учених, Житомир, 28 трав. 2015 р. / Житомир. держ. технол. ун-т ; редкол.: О.В. Олійник (гол.) [та ін.]. — Житомир, 2015. — С. 80–81.

31. Метла, О.С. Проблемные аспекты отражения запасов полезных ископаемых в финансовой отчетности / О.С. Метла // Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., Луцьк, 10 жовт. 2015 р. / Луцький нац. технол. ун-т ; відп. ред. І.Б. Садовська. — Луцьк, 2015. — Вип. 2. — С. 152–154.

РЭЗІЮМЭ

Мятла Вольга Станіславаўна

Бухгалтарскі ўлік запасаў карысных выкапняў і аналіз эфектыўнасці іх выкарыстання ва ўмовах інтэнсіфікацыі асваення мінеральна-сыравіннай базы Рэспублікі Беларусь

Ключавыя словы: жыццёвы цыкл асваення радовішча, мінеральныя рэсурсы (запасы карысных выкапняў), трохмерная класіфікацыя, прыцягнуты прыродны капітал, вычарпанне, актывы па разведцы і ацэнцы, метадыкі ўліку і аналізу.

Мэта працы: тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка рэкамендацый па развіцці метадык бухгалтарскага ўліку і аналізу эфектыўнасці выкарыстання запасаў карысных выкапняў ва ўмовах збліжэння з міжнароднымі стандартамі фінансавай справаздачнасці і інтэнсіфікацыі асваення мінеральна-сыравіннай базы Рэспублікі Беларусь.

Метады даследавання: сістэмны падыход, аналіз, сінтэз, навуковая абстракцыя, індукцыя, дэдукцыя, лагічнае абагульненне, параўнанне, назіранне, мадэляванне, апісанне, выснова па аналогіі, балансава метады.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: навуковае абгрунтаванне эканамічнай сутнасці і складу мінеральных рэсурсаў як аб'ектаў бухгалтарскага ўліку на этапе «Разведка і ацэнка»; распрацавана новая мадэль адлюстравання інфармацыі аб мінеральных рэсурсах ва ўліку і справаздачнасці здабываючых арганізацый, якая ўключае метадыку ўліку эканамічнага патэнцыялу мінеральных рэсурсаў, якія выкарыстоўваюцца па бягучаму рынкаваму кошту рэсурсаў і яго вычарпання, а таксама метадыку ўліку капітальных выдаткаў па разведцы і ацэнцы мінеральных рэсурсаў; рэкамендацыі па ўдасканаленні формаў бухгалтарскай справаздачнасці здабываючых арганізацый; метадыка аналізу эфектыўнасці выкарыстання мінеральных рэсурсаў, якая дазваляе разлічыць паказчыкі, якія характарызуюцца як дасягнутымі вынікамі, так і патэнцыяльнымі перспектывамі.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання прыняты да выкарыстання Міністэрствам фінансаў і Міністэрствам прыродных рэсурсаў і аховы навакольнага асяроддзя Рэспублікі Беларусь, РУП «Вытворчае аб'яднанне «Беларуснафта», ВКУП «Наваполацквадаканал», выкарыстоўваюцца пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі ва УА «Полацкі дзяржаўны ўніверсітэт».

Галіна прымянення: арганізацыі — недракарыстальнікі Рэспублікі Беларусь, навучальны працэс эканамічных ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Метла Ольга Станиславовна

Бухгалтерский учет запасов полезных ископаемых и анализ эффективности их использования в условиях интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь

Ключевые слова: жизненный цикл освоения месторождения, минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых), трехмерная классификация, привлеченный природный капитал, истощение, активы по разведке и оценке, методики учета и анализа.

Цель исследования: теоретическое обоснование и разработка рекомендаций по развитию методик бухгалтерского учета и анализа эффективности использования запасов полезных ископаемых в условиях сближения с международными стандартами финансовой отчетности и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

Методы исследования: системный подход, анализ, синтез, научная абстракция, индукция, дедукция, логическое обобщение, сравнение, наблюдение, моделирование, описание, умозаключение по аналогии, балансовый метод.

Полученные результаты и их новизна: научное обоснование экономической сущности и состава минеральных ресурсов как объектов бухгалтерского учета на этапе «Разведка и оценка»; разработана новая модель отражения информации о минеральных ресурсах в учете и отчетности добывающих организаций, включающая методику учета экономического потенциала используемых минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости ресурсов и его истощения, а также методику учета капитальных затрат по разведке и оценке минеральных ресурсов; рекомендации по совершенствованию форм бухгалтерской отчетности добывающих организаций; методика анализа эффективности использования минеральных ресурсов, позволяющая рассчитать показатели, характеризующиеся как достигнутыми результатами, так и потенциальными перспективами.

Степень использования: результаты исследования приняты к использованию Министерством финансов и Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь, РУП «Производственное объединение «Белоруснефть», ПКУП «Новополоцкводоканал», применяются при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Полоцкий государственный университет».

Область применения: организации — недропользователи Республики Беларусь, учебный процесс экономических вузов.

SUMMARY

Metla Olga Stanislavovna

Accounting of mineral resources and the analysis of the effectiveness of their use in the intensification of development of mineral resources base of the Republic of Belarus

Key words: life cycle of field development, mineral resources (mineral resources), three-dimensional classification, attracted by the natural capital depletion, the assets of the exploration and evaluation, accounting methods and analysis.

The purpose of research: theoretical substantiation and development of recommendations for the development of methods of accounting and analysis of minerals in terms of convergence with international accounting standards and the intensification of development of mineral resource base of the Republic of Belarus.

The methods of research: a systematic approach, analysis, synthesis, scientific abstraction, induction, deduction, logic synthesis, comparison, observation, modeling, description, reasoning by analogy, the balance method.

The obtained results and their scientific novelty: scientific substantiation of the substance and composition as a mineral resource accounting objects on the stage of "exploration and evaluation"; the new model of reflection of information on mineral resources in the accounting and reporting of mining companies, including the method of accounting used by the economic potential of mineral resources at the current market value of the resource and its depletion, and the accounting treatment of capital expenditures on exploration and evaluation of mineral resources; recommendations for improving the accounting forms of mining companies; method of analysis of mineral resource efficiency indicators allowing to calculate characterized as the results achieved, as well as potential prospects.

The degree of using: results of the taken to the use of the Ministry of Finance and the Ministry of Natural Resources and Environmental Protection of the Republic of Belarus, Republican Unitary Enterprise "Production Association" Belorusneft", Production municipal unitary enterprise "Novopolotskvodokanal" and are used for higher qualification specialists training at the Educational Institution "Polotsk State University".

The area of application: organization subsoil users of the Republic of Belarus, educational process of economic institutions.

Редактор *Е.Г. Сазончик*
Корректор *Т.В. Скрипко*
Технический редактор *О.В. Бордашева*
Компьютерный дизайн *О.Н. Белезяк*

Подписано в печать 25.03.2016. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,6. Тираж 66 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/299 от 22.04.2014.

220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».

Лицензия полиграфическая № 02330/210 от 14.04.2014.

220070, Минск, просп. Партизанский, 26.