

исполнения по договору, особенно связанных с предоставлением клиенту лицензии на свою функциональную интеллектуальную собственность.

Все аудиторы, налоговые консультанты и другие специалисты, исследовавшие положения IFRS 15, единодушны во мнении, что применение этого стандарта может существенно повлиять на разные аспекты деятельности организаций. Так, выручка в зависимости от конкретных условий договора может признаваться в определенный момент времени или же на протяжении определенного периода времени, что может повлечь за собой изменение сроков поступления в организацию реальных денежных средств и поэтому потребует изменений в налоговом планировании и корректировке сроков выполнения организацией собственных обязательств по платежам. Все это может повлиять на финансовые показатели деятельности организации. Кроме того, организациям придется пересмотреть многие процессы в ведении бизнеса: порядок подготовки и заключения договоров с покупателями, сбор и отражение в учете более детальной информации по каждому договору и, соответственно, дополнительное обучение персонала и модернизация ИТ-систем для своевременного получения, обработки данных и их контроля.

Заключение. Международные стандарты финансовой отчетности призваны сократить различия в предоставлении финансовой отчетности компаний различных стран, улучшить качество и сопоставимость информации; МСФО представляют собой стандарты, основанные на принципах, а не на жестко прописанных правилах, потому предполагают применение профессионального суждения бухгалтера. Но надо отметить, что новый стандарт IFRS 15 в отличие от прежних, регламентирующих признание выручки, «оставляет бухгалтерам гораздо меньше места для принятия собственного решения, поскольку в большей степени устанавливает необходимые критерии для признания дохода» [5, с. 12]. Конечно, переход на учет и составление отчетности в соответствии с МСФО необходим не всем организациям. Если организация все же намерена внедрять МСФО и применять IFRS 15 при определении и отражении в учете выручки, то экономической и юридической службам такой организации необходимо провести тщательную подготовительную работу, так как это может привести не только к дополнительным расходам на доработку учетных систем, обучение бухгалтерского персонала, удорожанию аудиторских услуг, но и к изменению финансовых показателей работы организации.

Список цитируемых источников

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс] / Официальный сайт МСФО. — Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ru/2015/ias18.pdf>. — Дата доступа: 05.10.2017.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс] / Официальный сайт МСФО. — Режим доступа: http://w.w.ib.ru/ip/mf-msfo/IFRS_15-20150118-09.pdf. — Дата доступа: 05.10.2017.
3. Чунихина, Т. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в вопросах и ответах / Т. Чунихина // МСФО. — 2015. — № 4. — С. 18—38.
4. МСФО 15: 5 шагов к признанию выручки // МСФО. — 2016. — № 2. — С. 40—43.
5. Бугаев, А. Примеры применения IFRS 15: как IFRS 15 может повлиять на результаты деятельности вашей организации / А. Бугаев // МСФО. — 2016. — № 4. — С. 12—17.

УДК 657.22:553

О. С. Романова

Учреждение образования «Полоцкий государственный университет», Новополоцк

ПРИМЕНЕНИЕ СЧЕТА «МИНЕРАЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ» В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ-НЕДРОПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ

Введение. Приоритетным направлением развития экономики страны является сбалансированное использование и воспроизводство минерально-сырьевых ресурсов, которые являются основой материального производства и национальной безопасности. В рамках данной задачи в качестве информационного обеспечения для принятия управленческих решений могут служить данные бухгалтерского учета организаций-недропользователей.

Однако организации добывающей промышленности данные о запасах полезных ископаемых в настоящее время в бухгалтерском учете и отчетности не отражают. Это приводит к искажению информации об экономическом, ресурсном потенциале организации, его истощении, отсутствию необходимой информационной базы для оценки инвестиционной привлекательности компании, достоверного определения показателя национального богатства и расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны.

Основная часть. В целях развития системы учета и отчетности в части формирования информации об используемых запасах полезных ископаемых предлагаем отражать в бухгалтерском учете и отчетности экономический потенциал используемых минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости. Для этого нами рекомендовано открывать отдельный синтетический счет XX «Минеральные ресурсы» (рисунок 1).

XX «Минеральные ресурсы»

Дебет	Кредит
Сн — текущая рыночная стоимость минеральных ресурсов на начало отчетного периода	
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
В течение месяца	
• увеличение стоимости минеральных ресурсов после разведки	• уменьшение стоимости минеральных ресурсов после добычи
Ск — текущая рыночная стоимость минеральных ресурсов на конец отчетного периода	

Рисунок 1 — Модель счета XX «Минеральные ресурсы»

Примечание. Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Ранее автором проводилось исследование экономической сущности понятия «минеральные ресурсы» как объекта бухгалтерского учета и аргументировано, что объектом бухгалтерского учета являются минеральные ресурсы, удовлетворяющие критериям актива в его динамической трактовке (в соответствии с динамической теорией бухгалтерского баланса). Одним из критериев отражения минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) в составе активов организации предполагается наличие контрольной функции организации над используемыми запасами [1]. Для этого необходимо определить, кому и в каких объемах принадлежат полномочия на используемые запасы полезных ископаемых.

В качестве инструмента для решения указанных вопросов служит тип контракта, по условиям которого организации передаются права на разработку и добычу минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Рассмотрим наиболее широко используемые в международной практике типы контрактов и их особенности в связи с нефтегазовыми операциями: договор аренды, концессионное соглашение, соглашение о разделе продукции, сервисный контракт с риском (таблица 1).

Т а б л и ц а 1 — Основные условия и особенности контрактов, используемых в международной практике при осуществлении нефтегазовых операций

Тип контракта	Участники	Затраты	Доход	Наличие прав на МР в недрах	Доля добываемых на участке МР
Договор аренды	Владельцы прав на полезные ископаемые	Доля налогов, начисляемая на месте добычи, пропорциональная доля затрат на предпродажную обработку продукции	Получает авансовый платеж — бонус, роялти (рентная доля)	+	$\frac{1}{8}$, или 12,5%
	Нефтегазовые компании	Все затраты, относящиеся к разведке, оценке, бурению, разработке и добыче, а также $\frac{1}{8}$ валового дохода, причитающегося владельцу рентной доли	Сумма после вычета рентной доли	+	$\frac{7}{8}$, или 87,5%
Концессионное соглашение	Правительство (в лице государственной компании)	Все риски и затраты на разведку, бурение, разработку и добычу запасов.	Подписные бонусы и роялти, налоги	+	До 51% активного участия
	Нефтегазовая компания (подрядчик)	Налог на прибыль и другие специальные нефтяные налоги	Доля активного участия	+(после добычи)	Чаще всего 100%
Соглашение о разделе продукции	Правительство (в лице государственной компании)	Затраты, связанные с освоением и эксплуатацией месторождения пропорционально доле активного участия	Подписной бонус, бонус за добычу, роялти (0—15%). Наличие плавающей шкалы роялти	+	90% избыточных компенсационных запасов, % прибыльных запасов

Окончание таблицы 1

Тип контракта	Участники	Затраты	Доход	Наличие прав на МР в недрах	Доля добываемых на участке МР
	Нефтегазовая компания (подрядчик)	Все затраты и риски, связанные с разведкой, оценкой, разработкой и эксплуатацией месторождения	Доля активного участия (при обнаружении запасов)	+	Не более 50% компенсационных запасов, 10% избыточных компенсационных запасов, % прибыльных запасов
Сервисный контракт с риском	Правительство (в лице государственной компании)	Платежи подрядчику в форме вознаграждения за услуги	Подписной бонус, роялти. Наличие плавающей шкалы роялти. Доля активного участия (до 51%)	+	100%
	Нефтегазовая компания (подрядчик)	Все затраты и риски, связанные с поисково-разведочными работами и процессом оценки	Возмещение расходов по мере сбыта продукции и плата за услуги в зависимости от объема добычи в форме вознаграждения за услуги	Только компенсационные платежи	% пропорционально понесенным расходам

Примечание. Источник: собственная разработка на основании [3, с. 43—82].

Из таблицы 1 видно, что каждый из договоров предусматривает долю активного участия, согласно которой организации получают права на обнаруженные запасы полезных ископаемых, также покрывают понесенные затраты на разведку и разработку месторождения. Значит, в бухгалтерском учете организаций-недропользователей по счету XX «Минеральные ресурсы» следует отражать по текущей рыночной стоимости только ту часть совокупных запасов полезных ископаемых, на которую согласно условиям контракта и в соответствии с долей активного участия они имеют права.

В пассиве бухгалтерского баланса в качестве источника экономического потенциала используемых минеральных ресурсов, на наш взгляд, должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагаем отражать на одноименном счете «Привлеченный природный капитал» [2]. На данном счете будет обобщаться информация о величине привлеченного природного капитала после разведки и оценки минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

Заключение. Отражение в бухгалтерском учете и отчетности экономического потенциала используемых минеральных ресурсов предлагаем проводить по дебету счета «Минеральные ресурсы» и кредиту счета «Привлеченный природный капитал»; переоценку текущей рыночной стоимости ресурса осуществлять в связи с изменением текущих рыночных цен и объема запасов по результатам доразведки и относить на счет «Привлеченный природный капитал».

Список цитируемых источников

1. Вегера, С. Г. Минеральные ресурсы как элемент природного капитала в системе бухгалтерского учета и отчетности / С. Г. Вегера, О. С. Метла // Независимый АУДИТОР. — 2015. — № 11 (1). — С. 11—17.
2. Вегера, С. Г. Оценка и бухгалтерский учет минеральных ресурсов как части природного капитала: проблемы и пути решения / С. Г. Вегера, О. С. Метла // Бухгалт. учет и анализ. — 2015. — № 9. — С. 8—15.
3. Райт, Ш. Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш. Д. Райт, Р. А. Галлан ; пер. с англ. — М. : Олимп-бизнес, 2007. — XXII. — 665 с.