

ефекту. Врахування на підприємстві різноманітних чинників дасть змогу підприємству підвищити конкурентоспроможність та отримати кращі результати інноваційної діяльності. Це питання є актуальним і є предметом подальшого дослідження авторів цієї роботи.

Джерела та література:

1. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 № 1560 – X-П // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
2. Бузько І. Р. Стратегічне управління інвестиціями та інноваційна діяльність підприємства: монографія / І. Р. Бузько. – Луганськ СНУ ім. В. Даля, 2002. – 176 с.
3. Дацій О. І. Розвиток інноваційної діяльності в агропромисловому виробництві України / О. І. Дацій. – К.: ННЦ ІАЕ, 2004. – 428 с.
4. Євтушевський В. А. Управління інноваціями в сучасній організації / В. А. Євтушевський. – К. : «Нічлава», 2006. – 359 с.
5. Фурсіна О. В. Класифікація інновацій та зміст економічної діяльності / О. В. Фурсіна // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 11 (20). – С. 11-13.
6. Луциків І. Економічна суть інноваційної діяльності / І. Луциків // Галицький економічний вісник. - 2010. - № 2 (27). - С. 89-95.
7. Пампура О. І. Управление инновационными процессами в промышленности / О. И. Пампура. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1997. – 364 с.
8. Харів П. С. Інноваційна діяльність підприємства та економічна оцінка інноваційних процесів / П. С. Харів. – Тернопіль: «Економічна думка», 2003. – 326 с.
9. Янковська О. І. Економічна сутність інновацій / О. І. Луциків // Управління розвитком. – 2012. – № 3. – С. 4-6.
10. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития (Исследование предпринимательской прибыли, кредита, процента и цикла конъюнктуры) / Й. А. Шумпетер. – М. : «Прогресс», 1982. – 453 с.
11. Закон України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 № 40-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=40-15>
12. Постанова Кабінету Міністрів України від 14 травня 2008 р. № 447 «Про затвердження Державної цільової економічної програми «Створення в Україні інноваційної інфраструктури» на 2009-2013 рр.» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=447-2008-%EF>.
13. Закон України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки» від 11.07.2001 № 2623 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/2623-14

Корнилова А.В., Кучерова Е.В.

УДК 657.1.014.134

ТЕНДЕНЦИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Анотація. В статті розглянуті проблеми бухгалтерського учета в добиваючій промисловості та особливості цієї сфери економіки. Розглянута історія розвитку стандартизації учета добиваючих підприємств в рамках міжнародних стандартів фінансової звітності. Дана оцінка діючого Міжнародного стандарту фінансової звітності, регулюючого учет в добиваючій отрасли. Обоснована необхідність удосконалення учета и создания системы единых стандартов для предприятий в добиваючій промисловості.

Ключевые слова: МСФО, учет в добиваючій промисловості, МСФО (IFRS) 6, розвідка и оцінка, запаси полезных ископаемых.

Анотація. У статті розглянуті проблеми бухгалтерського обліку у добувній промисловості та особливості цієї сфери економіки. Розглянута історія розвитку стандартизації обліку видобувних підприємств у рамках міжнародних стандартів фінансової звітності. Дана оцінка діючого Міжнародного стандарту фінансової звітності, регулюючого облік у добувній галузі. Обґрунтовано необхідність удосконалення обліку та створення системи єдиних стандартів для підприємств у добувній промисловості.

Ключові слова. МСФЗ, облік у добувній промисловості, МСФЗ (IFRS) 6, розвідка та оцінка, запаси корисних копалин.

Summary. Accounting along with preparation and presentation of financial reports for extractive industries is a unique process due to a number of distinctive aspects of such industries which through their economic character cannot be assessed from the perspectives of the existing accounting principles.

It is necessary to develop a unified system of standards to be commonly used by enterprises worldwide. Internationalization, growth of international capital markets impose their own requirements on companies' financial reporting that include among others: plainness, comparability and relevancy to enable companies to make efficient economic decisions. International Financial Reporting Standards are a mechanism capable of resolving such a task.

However, at this time, only one IFRS standard, i.e. Exploration and Evaluation of Mineral Resources (6) is in force under the IFRS principles. This document does not solve all the problems, nor does it cover all stages of field development - it is applicable, therefore, only to one stage of development, that is acquisition of rights and

ТЕНДЕНЦИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

prospecting, exploration, and evaluation of mineral resources. The IASB sets this standard as temporary to be the first step in developing an adequate standard or set of standards for extractive industries.

Different countries have developed their own documents, under the national financial reporting systems, focusing on the specific nature of the extractive industries. Such standards represent either the results of their own studies and practices (for example, the USA) or the results of harmonizing such practices with IFRS (for example, Russia and Ukraine).

Key words: *IFRS, financial reporting in extractive industries, IFRS 6, exploration and evaluation, mineral resources.*

Добывающая промышленность непосредственно связана с использованием природных ресурсов – полезных ископаемых. Этот сектор экономики является крайне важным как для отдельных стран, так и в глобальном масштабе. Научно-техническая революция, охватившая все развитые страны мира, привела к огромному росту потребления разнообразных полезных ископаемых. Поэтому возникли трудности обеспечения минерально-сырьевыми и энергетическими ресурсами потребностей мировой экономики. Причем в дальнейшем темпы потребления будут только возрастать, что повлечет за собой увеличение открываемых и эксплуатируемых месторождений полезных ископаемых. [3]

Целью данной статьи является оценка состояния и перспектив развития бухгалтерского учета в добывающей промышленности в рамках Международных стандартов финансовой отчетности.

В существующих экономических условиях перед бухгалтерским учетом в добывающей отрасли встает сложная задача – с учетом всех особенностей этого сектора экономики надежно и достоверно отразить активы, обязательства, факты хозяйственной жизни, источники финансирования, доходы и расходы в финансовой отчетности. От того, насколько качественно и грамотно это будет сделано, зависит эффективность экономических решений, принимаемых пользователями этой отчетности.

Основные проблемы стандартизации ведения бухгалтерского учета в добывающей отрасли возникают в связи с такими ее ключевыми особенностями, как: неопределенность перспектив разработки месторождений, существенная величина необходимых затрат на первоначальном этапе, длительный период от поиска полезных ископаемых до добычи и реализации, значительный объем финансовых обязательств по рекультивации и по выводу производственных активов и объектов инфраструктуры из эксплуатации, сложность оценки и единообразия классификации запасов, большинство производственных объектов в конце периода разработки месторождения не имеют остаточной стоимости и рядом других.

Несмотря на очевидную необходимость анализа проблем в учете добывающих предприятий и разработки путей и способов их решения, в учетных стандартах некоторых стран эти вопросы не рассматриваются. Такая ситуация в некоторой степени складывается в связи с доминированием государственной собственности на полезные ископаемые [4]. В таких странах, как Аргентина, Мексика, Перу, Бразилия, Чили, право государственной собственности на добытые полезные ископаемые признано и закреплено законом. А в США, Англии, Канаде, Японии, Франции и Германии, существует государственная и частная собственность на полезные ископаемые, залегающие в недрах и рассматриваемые как часть недвижимого имущества – земельного участка. Согласно Кодексу о недрах Украины [1] «недра являются исключительной собственностью народа Украины и предоставляются только в пользование». Но при этом, согласно ст.24 указанного Кодекса, пользователь недр имеет право распоряжаться добытыми полезными ископаемыми, если иное не предусмотрено законодательством Украины или условиями специального разрешения. В России Закон РФ «О недрах» [2] предусматривает государственную собственность на недра в границах территории РФ, включая подземное пространство и содержащиеся в недрах полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы. Однако, добытые из недр полезные ископаемые и иные ресурсы по условиям лицензии могут находиться в федеральной государственной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, муниципальной, частной и в иных формах собственности. Таким образом, в мировой практике существует система как государственной, так и частной собственности на полезные ископаемые. Однако, это не должно влиять на экономическую сторону использования недр и добычи полезных ископаемых. Достоверная и качественная финансовая информация в равной степени необходима как государству, так и субъектам предпринимательской деятельности.

Комплексный подход при решении проблем отражения в бухгалтерском учете специфических особенностей добывающей промышленности требует значительного количества дополнительной информации из других секторов, связанных с добывающей промышленностью: геологии, экологии, экономики. Анализ существующих нормативных документов разных стран и научных разработок в этой области свидетельствует об отсутствии такого комплексного подхода, учитывающего все особенности добывающей отрасли. В связи с этим компании используют либо унифицированные стандарты учета и отчетности, либо отдельные национальные стандарты и рекомендации, которые не охватывают весь комплекс проблем. Такая ситуация характерна для Великобритании, Австралии, Нигерии, Канады. Но широкого распространения среди других стран стандарты этих государств не получили. За исключением США, где в настоящее время действуют ряд документов, регламентирующих учет в добывающей отрасли. Так, в 1977 году Совет по стандартизации учета США принял стандарт FAS (Financial Accounting Standards) 19 «Финансовый учет и отчетность нефте- и газодобывающих компаний». В 1979 году этот стандарт был дополнен и улучшен в результате принятия FAS 25 «Приостановление действия определенных требований для нефте- и газодобывающих компаний». Позднее

были приняты ряд других стандартов. В частности, FAS69 «Раскрытие информации о нефте- и газодобывающей деятельности», FIN (Financial Accounting Standards Board Interpretations) 33 «Применение положения FAS 34 «Капитализация затрат по процентам» к деятельности нефте- и газодобывающих компаний». Таким образом, система бухгалтерского учета США – единственная национальная система, которая сегодня обладает достаточно большим накопленным опытом в сфере учета в добывающих компаниях, в том числе по добыче нефти и газа. Тогда как недостаточно проработаны вопросы, учитывающие специфику деятельности угледобывающих предприятий.

Стандарты США для добывающих компаний используют газо- и нефтедобывающими российские компании с середины 1990-х годов в связи с необходимостью привлечения иностранных инвестиций. А для компаний, акции которых котируются на фондовой бирже США, составление финансовой отчетности в соответствии со стандартами этой страны обязательно.

Международные стандарты финансовой отчетности (далее МСФО) ведут свое начало с 1973 года, когда был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (в 2001 году его заменил Совет по международным стандартам финансовой отчетности – СМФО). Вплоть до конца 1990-х годов эти документы не содержали каких-либо отдельных стандартов или комментариев в отношении учета в добывающей промышленности. В 1998 году Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (действующий на тот момент) основал Управляющий комитет для осуществления основного комплекса работ по разработке стандартов финансового учета в добывающей отрасли. В 2000 году Управляющий комитет опубликовал исследовательский доклад по результатам этих работ. Затем на несколько лет формирование специальных стандартов затянулось. А в 2004 году был опубликован проект нового документа – МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных ресурсов» [5]. В этом же году Советом по МСФО этот стандарт был одобрен для внедрения. МСФО (IFRS) 6 вступил в действие с отчетности за 2006 год, но Совет по МСФО позиционирует его как предварительный документ и первый шаг на пути разработки полноценного стандарта или стандартов для добывающих отраслей.

В соответствии с этим документом, вводится новая категория активов – активы по разведке, которые представляют собой капитализированные затраты, связанные с осуществлением работ по поиску, оценке и разведке полезных ископаемых. Позиция МСФО (IFRS) 6 в отношении признания этой категории активов не в полной мере соответствует принципам составления международной финансовой отчетности, изложенным в Концепции международных стандартов финансовой отчетности (Концепции МСФО). Согласно ей, «Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий и от которых в будущем ожидается поступление экономических выгод». На основании этого, расходы по разведке и оценке по общему правилу не могут быть признаны активами как таковыми, поскольку выполнение одного из требований – получение в будущем экономических выгод – весьма неопределенно. Однако, МСФО (IFRS) 6 позволяет горнодобывающим предприятиям временно не следовать Концепции МСФО и разработать такую учетную политику в отношении расходов на разведку и оценку, при которой эти расходы могут быть признаны активами. Но при этом руководство компании должно подтвердить уместность и надежность такого подхода.

Сфера действия МСФО (IFRS) 6 довольно ограничена и охватывает затраты, понесенные компанией после получения прав на осуществление комплекса работ по поиску, оценке и разведке и до подтверждения экономической целесообразности разработки месторождения. То есть в сферу регулирования не попадают затраты, понесенные до получения прав (оформления лицензии или разрешения), а также уже производственные и все последующие затраты. По сути, стандарт рассматривает только два больших вопроса: формирование учетной политики и процесс обесценения активов по разведке. То есть усовершенствования, предусмотренные положениями МСФО (IFRS) 6, достаточно ограничены и предполагают много условностей. Дело в том, что Совет по МСФО счел нужным не делать существенных нововведений в новом стандарте, который имеет статус временного. Предполагается, что по мере осуществления исследовательской работы в этой сфере, стандарт будет пересмотрен и обновлен. Однако вплоть до настоящего времени эта работа не завершена, стандарт принципиально не изменен и новых стандартов, учитывающих эту специфику учета в добывающей промышленности, не разработано.

В настоящее время Международные стандарты финансовой отчетности достаточно широко распространены и получили признание более чем в 120 странах мира. Профессиональные сообщества крупнейших экономик мира стремятся гармонизировать национальные стандарты с МСФО. Многие страны используют международные стандарты как основу для национального законодательства по бухгалтерскому учету.

В России в рамках трансформации национальной системы учета с МСФО ведется активная работа с 1998 года. Позднее принят план развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе МСФО на 2012-2015 годы (Приказ Министерства Финансов России от 30.11.2011 № 440). В соответствии с этим планом, в России вносятся изменения в основные документы, регламентирующие бухгалтерский учет, а также вводятся новые стандарты. В частности, с отчетности за 2012 год вступило в действие новое Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [6]. Этот документ аналогичен МСФО (IFRS) 6 и позволяет решить ряд назревших вопросов, в частности капитализации затрат в процессе осуществления деятельности по оценке и разведке полезных ископаемых. Однако, оба документа являются достаточно рамочными, регламентируют лишь один из этапов деятельности по разработке месторождений – разведку и оценку, существенное значение в них отводится

ТЕНДЕНЦИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

позиции самого добывающего предприятия по многим неоднозначным вопросам, профессиональному суждению бухгалтеров, экономистов. То есть, все особенности в добывающей промышленности этими документами не учитываются. Это делает возможным существование большого количества вариаций в учетном процессе. Кроме того, снижается степень сопоставимости финансовой отчетности различных предприятий, повышается сложность контрольных и аналитических операций. Несоответствия в отчетных данных добывающих предприятий приводит к тому, что пользователи финансовой информации не получают ясного представления о результатах работы предприятий и, как следствие, снижение инвестиционной привлекательности добывающих компаний.

Аналогичная ситуация сложилась и в Украине, где также происходит процесс внедрения МСФО. Распоряжением Кабинета Министров Украины от 24.10.2007 № 911-р принята Стратегия применения Международных стандартов финансовой отчетности в Украине. В рамках процесса внедрения МСФО, в частности введено в 2008 году Положение бухгалтерского учета 33 «Расходы на разведку полезных ископаемых». Этот документ также как и ПБУ 24/2011 очень схож с МСФО (IFRS) 6.

Таким образом, в настоящее время в бухгалтерском учете в сфере добычи полезных ископаемых остается еще много нерешенных вопросов. Хотя процесс международной стандартизации отчетности для добывающих компаний начался еще в начале XX века, сегодня действует лишь один МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка минеральных запасов». Несмотря на то, что в системе стандартов США достаточно подробно проработаны вопросы учета в добывающих компаниях (преимущественно для предприятий газо- и нефтедобычи), необходимо, чтобы именно в рамках МСФО были сформированы единые глобальные стандарты определения запасов, стандарты учета, подготовки и представления отчетности в добывающей промышленности. Предприятия по всему миру нуждаются в последовательной, непротиворечивой и экономически обоснованной методике учета, учитывающей все особенности добывающей промышленности.

Совершенствование бухгалтерского учета в добывающей промышленности нужно проводить не только в рамках гармонизации, в результате которой национальные стандарты приводятся в соответствии с МСФО. Для стран, взявших курс на реформирование своих национальных систем в соответствии с МСФО, актуальным становится активное участие в разработке международных стандартов. Это обеспечит наиболее эффективную и качественную подготовку и представление информации в финансовой отчетности.

Источники и литература:

1. Кодекс о недрах Украины [Электронный ресурс]: [Принят Парламентом 27.07.1994г. № 132/94-ВР : с изм. и доп.] // Режим доступа : <http://meget.kiev.ua/kodeks/kodeks-o-nedrah>
2. О недрах [Электронный ресурс] : Федеральный закон: [Принят ГД РФ 21.02.1992г. № 2395-1: с изм. и доп.] // СПС «Консультант плюс» : Законодательство
3. Козловский Е. А. Глубинные исследования земли [Электронный ресурс]/Е.А.Козловский // Промышленные ведомости. - 2003. – № 3-4. Режим доступа : <http://www.promved.ru>
4. Морозова Е. В. Проблемы бухгалтерского учета процесса природопользования [Электронный ресурс] / Е. В. Морозова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - № 3. Режим доступа : <http://www.auditfin.com/>
5. Разведка и оценка минеральных запасов [Электронный ресурс] : МСФО 6 : выпущен в июле 2005 г. - Режим доступа : <http://www.iasb.com>
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) [Электронный ресурс] : приказ : [утв. МФ РФ 06.10.2011г. № 125н] // СПС «Консультант плюс»: Законодательство
7. Маковой С. А. Учет производственных инвестиций российскими добывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США [Электронный ресурс]: автореферат дис. ... канд.экон.наук: 08.00.12 / С. А. Маковой [Моск. Гос. Ун-т им. М. В. Ломоносова]. - Москва, 2007. – 30 с. – Эл.опт.диск[CD-ROM]
8. Чая В. Т., Бонова Н. А. Анализ соответствия основных показателей финансовой отчетности российских горнодобывающих предприятий требованиям международных стандартов [Электронный ресурс] / В. Т. Чая, Н. А. Бонова // Аудит и финансовый анализ. – 2006. - № 4. Режим доступа : <http://www.auditfin.com/>