

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

Жидкова Вікторія Вікторівна

УДК 657.478.8

ДИСЕРТАЦІЯ

Бухгалтерський облік витрат на розкривні роботи

при добуванні корисних копалин

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Галузь знань – управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії у галузі управління та
адміністрування

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів
інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ / В.В. Жидкова

Науковий керівник
Поліщук Ірина Романівна
кандидат економічних наук, доцент

АНОТАЦІЯ

Жидкова В.В. Бухгалтерський облік витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування (галузь знань 07 – Управління та адміністрування) – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2023.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретичних положень, а також розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах.

Наведено теоретичне обґрунтування економічної сутності поняття “витрати на розкривні роботи” (як витрати на відкриті гірничі роботи, пов’язані з покращенням доступу до корисної копалини і можливістю її відокремити від гірської породи, і включають підготовку гірських порід до виймання за допомогою вибухових робіт, виймання та навантаження гірських порід, їх переміщення та утворення відвалів) на основі уточнення місця граніту в загальній класифікації корисних копалин (за способами добування, кондиційністю, значенням при формуванні доходів бюджету, фізичним станом, умовами утворення, вичерпністю, можливістю відновлення, відходомісткістю) та технології добування граніту, що передбачає обов’язкове проведення розкривних робіт, що зумовлює відокремлення витрат на їх здійснення як окремого об’єкта бухгалтерського обліку.

Удосконалено класифікацію витрат на розкривні роботи на основі теоретичного обґрунтування їх видів (за економічними елементами; періодом визнання в складі витрат; стадією життєвого циклу технологічного процесу добування корисних копалин; суб’єктом виконання; ступенем завершеності розподілу між запасами та активом розкривних робіт; одержаними результатами внаслідок їх здійснення; рівнем капіталізації; результатами

порівняння витрат на розкривні роботи і одержаних вигід та можливістю включення витрат до вартості активів) для організації бухгалтерського обліку необоротних активів та калькулювання собівартості результатів добування корисних копалин.

Охарактеризовано 22 родовища граніту Житомирської, Вінницької, Рівненської, Дніпропетровської, Запорізької, Черкаської, Кіровоградської, Миколаївської областей за площею, обсягами запасів розвіданих корисних копалин, щільністю розміщення запасів, геологічною будовою та потужністю розкривних порід.

Уточнено галузеві особливості, що впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах: 1) обмеженість запасів корисних копалин впливає на фактичний період функціонування підприємства; 2) сезонний попит на продукцію; 3) результатами видобутку можуть бути основні, спільно залягаючі і супутні корисні копалини, що мають промислове значення; 4) розташування підприємства по відношенню до населених пунктів повинно бути узгоджене з безпечністю технологічного процесу для навколишнього середовища, людей; 5) обов'язковість одержання спеціальних дозволів для легітимного надрокористування; 6) родовища граніту відрізняються площею, обсягами розвіданих корисних копалин, щільністю розміщення запасів на території, своєю геологічною будовою, що впливає на якість добутих корисних копалин та ефективність добування корисних копалин.

Розроблено елементи облікової політики щодо витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин за такими об'єктами (оцінка запасів при вибутті; перелік і склад статей калькулювання розкривних робіт; критерії розмежування активу розкривних робіт та поточних витрат на добування граніту; база розподілу витрат на розкривні роботи на збільшення вартості або створення активу розкривних робіт та поточних витрат на добування граніту; визнання активу розкривних робіт нематеріальними активами або

основними засобами; метод нарахування амортизації на актив розкривних робіт; документальне забезпечення проведення розкривних робіт; робочий план рахунків; звітність), що сприяє встановленню внутрішніх регламентів для оцінки вигід від розкривних робіт під час добування корисних копалин для подальшого відображення в обліку та фінансовій звітності.

Наведено теоретичне обґрунтування та розроблено методичне забезпечення порядку облікового відображення витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин на основі розробленої моделі в частині господарських операцій з їх розподілу між запасами та активом розкривних робіт на основі оцінки вигід, одержаних за результатами виконання розкривних робіт.

Для обліку витрат на розкривні роботи запропоновано зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в частині доповнення рахунком 99 «Витрати на розкривні роботи».

Обґрунтовано призначення рахунку 99 "Витрати на розкривні роботи" для узагальнення інформації щодо здійснених витрат на розкривні роботи у звітному періоді, які підлягають віднесенню в подальшому до виробничих витрат або до капітальних інвестицій в основні засоби та нематеріальні активи.

Встановлено, що технічне завдання на проведення розкривних робіт підрядником, затверджене керівництвом видобувного підприємства, головним інженером та маркшейдером, повинно містити наступну інформацію: 1) назву об'єкта (родовища та підприємства) та його місце розташування; 2) перелік корисних копалин; 3) структуру розкривних порід із зазначенням протяжності ґрунтово-рослинного шару та м'якого покриву тощо; 4) загальну площу проведення розкривних робіт; 5) об'єми розкривних робіт в розрізі ґрунтово-рослинного шару та м'якого покриву тощо; 6) максимальну відстань перевезення ґрунтово-рослинного шару та м'якого покриву тощо; 7) терміни виконання робіт із зазначенням об'ємів; 8) пально-мастильні матеріали надає

замовник або за рахунок виконавця; 9) порядок оплати виконаних розкривних робіт; 10) порядок приймання-передачі виконаних розкривних робіт замовником (обсяги виконаних робіт приймає маркшейдер).

Для підтвердження здійснених витрат на підготовку гірських порід до виймання за допомогою вибухових робіт, виймання та навантаження гірських порід, їх переміщення та утворення відвалів удосконалено документування як елемент методу бухгалтерського обліку. Розроблено первинні документи: «Калькуляція собівартості 1 м³ розкривних порід» (ф. № РР-1), «Акт приймання-передачі виконаних розкривних робіт» (ф. РР-2), «Порівняльна відомість первинного (попереднього) і контрольного замірів виконаних розкривних робіт маркшейдерською службою (форма № РР-3) і «Акт розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт» (ф. РР-4), що дозволяють документально підтвердити витрати на виконання окремих бізнес-процесів розкривних робіт та розподіл витрат на розкривні роботи між запасами граніту та активом розкривних робіт.

Удосконалено порядок відображення інформації про розподілені витрати на розкривні роботи при добуванні корисних копалин у фінансовій звітності, зокрема у складі запасів у ряд. 1103 Балансу ф. № 1 та активу розкривних робіт, зокрема, про первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість нематеріальних активів (ряд. 1000, 1001 і 1002 Балансу ф. № 1), а також про первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість основних засобів (ряд. 1010, 1011 і 1012 Балансу ф. № 1), що дозволяє відображати достовірну інформацію про структуру активів у фінансовій звітності відповідно до оцінки одержаних вигід від розкривних робіт при добуванні корисних копалин.

На основі вивчення вимог Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" розроблено порядок застосування методів оцінки результатів розкривних робіт при видобуванні корисних копалин в частині розробки алгоритму, який враховує вимоги

міжнародних стандартів фінансової звітності, і є базою для облікового відображення операцій з розподілу витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт.

З огляду на відсутність у вітчизняній обліковій практиці відобразити витрати на розкривні роботи у звітності набуло подальшого розвитку застосування елементу методу бухгалтерського обліку – звітність, в частині розробленої внутрішньої звітності: «Звіт про структуру витрат на розкривні роботи» (ВЗРР-1), «Звіт про ефективність розкривних робіт під час добування корисних копалин в гранітних кар'єрах» (ВЗРР-2), «Звіт про відповідність фактично виконаних розкривних робіт технічному завданню на їх проведення в розрізі ділянок родовищ» (ВЗРР-3), «Звіт про оцінку результатів розкривних робіт» (ВЗРР-4), що відображають інформацію про відповідність розкривних робіт під час добування граніту технічному завданню на їх проведення в розрізі ділянок родовищ, що забезпечує користувачів достовірною, оперативною та повною інформацією щодо капіталізованих та поточних витрат і підвищує достовірність оцінки собівартості результатів добування корисних копалин.

Ключові слова: корисні копалини, граніт, витрати на розкривні роботи, родовище, кар'єр, обсяги видобування, обсяги реалізації, калькуляція, бухгалтерський облік, звітність.

ABSTRACT

Viktoria Zhydkova. Accounting of costs for excavation work in the extraction of minerals. – Qualified scientific work as a manuscript. Dissertation for a Doctor of Philosophy degree in specialty 071 –Accounting and Taxation (field of study 07 – Management and Administration) – Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2023.

The dissertation is devoted to the substantiation of theoretical provisions, as well as the development of practical recommendations for improving the accounting of costs for overburden mining in granite quarries.

The definition of the concept of "overburden costs" has been clarified as open mining costs related to the improvement of access to the mineral and the possibility of separating it from the rock, and includes the preparation of rocks for extraction by means of blasting, extraction and loading of rocks , their movement and formation of dumps.

The place of granite in the general classification of minerals according to extraction methods, conditionality, value in the formation of budget revenues, physical condition, conditions of formation, exhaustion, possibility of recovery, waste capacity has been specified.

The classification of costs for overburden works has been improved based on the theoretical justification of their types (by economic elements; the period of recognition in the composition of costs; the stage of the life cycle of the technological process of mineral extraction; the subject of execution; the degree of completion of the distribution between reserves and the asset of overburden works; the results obtained as a result of their implementation; the level of capitalization; the results of a comparison of the costs of excavation work and the benefits received and the possibility of including costs in the value of assets) for the organization of accounting of non-current assets and calculation of the cost price of the results of mineral extraction.

22 granite deposits of Zhytomyr, Vinnytsia, Rivne, Dnipropetrovsk, Zaporizhzhya, Cherkasy, Kirovohrad, and Mykolaiv regions were characterized in

terms of area, volumes of explored mineral reserves, density of reserves, geological structure and overburden capacity.

The specifics of the industry affecting the organization of accounting for the costs of overburden mining in granite quarries have been clarified: 1) the limited supply of minerals affects the actual period of operation of the enterprise; 2) seasonal demand for products; 3) the results of extraction can be the main, co-occurring and associated minerals of industrial importance; 4) the location of the enterprise in relation to populated areas must be coordinated with the safety of the technological process for the environment and people; 5) the obligation to obtain special permits for legitimate subsoil use; 6) granite deposits differ in area, the volume of explored minerals, the density of stock placement on the territory, their geological structure, which affects the quality of mined minerals and the efficiency of mining.

The elements of the accounting policy regarding the costs of overburden work during the extraction of minerals for such objects have been developed (estimation of reserves at disposal; list and composition of articles for the calculation of overburden works; criteria for delimiting the asset of overburden works and current costs for the extraction of granite; the basis for the distribution of costs for overburden works to increase the value or create an asset of excavation works and current costs of granite extraction; recognition of an asset of excavation works as intangible assets or fixed assets; a method of calculating depreciation on an asset of excavation works; documentary support for conducting excavation works; work plan of accounts; reporting), which contributes to the establishment of internal regulations for the assessment of benefits from excavation works during the extraction of minerals for further reflection in accounting and financial reporting.

The theoretical justification is given and the methodical provision of the procedure for the accounting display of costs for overburden works in the extraction of minerals is given based on the developed model in terms of economic operations on their distribution between reserves and the asset of overburden

works based on the assessment of the benefits received from the results of the overburden works.

In order to account for the costs of excavation work, changes are proposed to the Instructions for the Application of the Plan of Accounts for the Accounting of Assets, Capital, Liabilities and Business Operations of Enterprises and Organizations, in the part of adding account 99 "Expenses for excavation work".

The appointment of account 99 "Expenses for excavation work" is justified for the purpose of summarizing information on the expenses incurred for excavation work in the reporting period, which are subject to further classification as production costs or capital investments in fixed assets and intangible assets.

It has been established that the terms of reference for conducting excavation works by the contractor, approved by the management of the mining enterprise, the chief engineer and the surveyor, must contain the following information: 1) the name of the object (fields and enterprises) and its location; 2) list of minerals; 3) the structure of overburden rocks, indicating the length of the soil-vegetation layer and soft cover, etc.; 4) the total area of excavation works; 5) volumes of excavation works in section of the soil-vegetation layer and soft cover, etc.; 6) the maximum distance of transportation of the soil-vegetation layer and soft cover, etc.; 7) terms of performance of works with indication of volumes; 8) fuel and lubricating materials are provided by the customer or at the expense of the contractor; 9) procedure for payment of performed excavation works; 10) the order of acceptance and transfer of completed excavation work by the customer (the volume of completed work is accepted by the surveyor).

Documentation as an element of the accounting method has been improved in order to confirm the incurred expenses for the preparation of rocks for extraction by means of blasting, extraction and loading of rocks, their movement and the formation of dumps. The primary documents were developed: "Calculation of the cost of 1 m³ of overburden" (f. No. RR-1), "Act of acceptance and transfer of completed overburden works" (f. RR-2), "Comparative list of primary (preliminary) and control measurements of overburden of works by the surveying

service (form No. RR-3) and "Act of allocation of costs for excavation works between mineral reserves and assets of excavation works" (f. RR-4), which allow documentary confirmation of costs for the execution of individual business processes of excavation works and allocation overburden costs between granite reserves and overburden assets.

The procedure for displaying information on the distributed costs of overburden during mineral extraction in financial statements has been improved, in particular, in the composition of reserves in a row. 1103 of the Balance sheet No. 1 and the asset of excavation works, in particular, about the initial cost, depreciation and residual value of intangible assets (line 1000, 1001 and 1002 of the Balance Sheet No. 1), as well as about the initial cost, depreciation and residual value of fixed assets (line 1010 , 1011 and 1012 of the Balance Sheet No. 1), which allows to display reliable information about the structure of assets in the financial statements in accordance with the assessment of the benefits received from excavation works during the extraction of minerals.

Based on the study of the requirements of the Interpretation of KTMFZ 20 "Expenses for excavation work at the mining stage in the quarry" the procedure for applying methods of evaluating the results of excavation work during the extraction of minerals has been developed as part of the development of an algorithm that takes into account the requirements of international financial reporting standards and is the basis for accounting display operations on the distribution of costs for excavation works between stocks and the asset of excavation works.

In view of the absence in domestic accounting practice of reflecting costs for excavation works in reporting, the application of the element of the accounting method - reporting, in the part of the developed internal reporting: "Report on the Structure of Expenditures for Excavation Works" (VZRR-1), "Report on the effectiveness of excavation works during the extraction of minerals in granite quarries" (VZRR-2), "Report on compliance of actually performed excavation works with the technical task for their implementation in the cross-section of

deposits" (VZRR-3), "Report on the evaluation of the results of excavation works works" (VZRR-4), which reflect information on the compliance of excavation works during granite extraction with the technical task for their implementation in the cross-section of deposits, which provides users with reliable, operational and complete information on capitalized and current costs and increases the reliability of estimating the cost of extraction results mineral resources.

Key words: minerals, granite, costs for excavation work, deposit, quarry, volumes of extraction, volumes of sales, costing, accounting, reporting.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Облікове забезпечення стратегічного аналізу діяльності підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів залежно від платоспроможності покупців. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. 2021. Випуск 1 (48). С. 45-51. *Особистий внесок здобувача: запропоновано SWOT-аналіз та методика аналізу повноти і своєчасності розрахунків за реалізовану продукцію підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів.*

2. Жидкова В. Управління операційними витратами добувного підприємства: обліково-аналітичний аспект. Економіка та суспільство. 2021. № 32. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-68>.

3. Жидкова В., Поліщук І. Розкриття інформації про екологічні аспекти діяльності видобувних підприємств у статистичній звітності та Звіті про управління: порівняльний аспект. Економіка та суспільство, 2022. № 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-11>. *Особистий внесок здобувача: наведено взаємозв'язки щодо показників, що є базою для оподаткування екологічним податком і підлягають розкриттю в статистичній звітності та Податковій декларації екологічного податку.*

4. Жидкова В., Поліщук І. Сучасні підходи до розкриття облікової політики бізнес-процесів добування каменю, піску та глини в гранітних кар'єрах України. Економіка та суспільство. 2023. № 48. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-5>. *Особистий внесок здобувача: розкрито специфічні елементи облікової політики видобувних підприємств, що містяться в їх внутрішніх розпорядчих документах.*

5. Zhydkova V.V., Polishchuk I.R. Costs for exploration works in extraction of mineral resources in granite quarries: essence, classification and accounting assessment. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2023. Випуск 1 (54). С. 11-16. URL: <https://doi.org/10.26642/pbo->

[2023-1\(54\)-11-16](#). *Особистий внесок здобувача: наведено класифікацію витрат на розкривні роботи при видобутку корисних копалин в гранітних кар'єрах для цілей бухгалтерського обліку, розроблено алгоритм визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як необоротного і оборотного активів.*

Публікації у збірниках матеріалів конференцій:

6. Жидкова В.В. Витрати на розвідку корисних копалин: облікові аспекти за П(С)БО та МСФЗ. Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки. 11–15 травня 2020 р. Житомир, С. 257. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/05/9.-buhgalterskyj-oblik-analiz-audyt-ta-opodatkuvannya.pdf>.

7. Жидкова В.В. Вплив COVID-19 на видобуток корисних копалин: облікові аспекти Міжнародна наукова конференція «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу». 5-6 листопада 2020 р. Житомир, С. 193. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/02/zbirnyk_tez_05_06_11_2021.pdf.

8. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Статистичний аналіз результатів діяльності суб'єктів господарювання добувної промисловості і розроблення кар'єрів. Сучасні тенденції розвитку фінансових та інноваційно-інвестиційних процесів в Україні: тези виступів IV Міжнародної наук.-практ. конференції, 12 березня 2021 року. Вінниця: ВНТУ, 2021. С. 563-564 URL: <https://conferences.vntu.edu.ua/index.php/fiip/fiip2021/paper/view/11867>.

Особистий внесок здобувача: наведено статистичну оцінку динаміки обсягів реалізації і виробництва продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання добувної промисловості і розроблення кар'єрів.

9. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Система збалансованих показників видобувного підприємства: обліковий аспект. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали ІХ міжнародної науково-практичної конференції / [відповідальні за випуск: проф. Куцик П.О., проф.

Воронко Р.М., доц. Марценюк Р.А.]. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2021. С. 339-342. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Academy/2021/05/2021.05.14_NewsZbir.pdf. *Особистий внесок здобувача: розроблено перелік показників для кожної проекції системи збалансованих показників.*

10. Жидкова В.В. Фінансова звітність видобувних підприємств: сучасний стан та підходи до удосконалення. Тези Всеукраїнської науково-практичної online конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 13 травня 2021 р. Житомир : «Житомирська політехніка», 2021. С 247. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/05/8.-vplyv-inovats.-zmin-na-roz-k-susp.-s.-1.pdf>.

11. Жидкова В.В. Нормативно-правове регулювання обліку резерву на рекультивацію кар'єру. Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: тези виступів II Міжнар. наук.-практ. конф.з пит. вищ. осв. і науки – Житомир: Житомирська політехніка, 2021. С. 216. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/11/216.pdf>.

12. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Розкриття інформації про навколишнє середовище у звітності видобувного підприємства. Тези Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 19 травня 2022 р. Житомир: «Житомирська політехніка», 2022. С. 208. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/06/8-2.pdf>. *Особистий внесок здобувача: розкрито інформацію про навколишнє середовище, що подається видобувним підприємством, у статистичній звітності, фінансовій звітності, Звіті про управління та Звіті про платежі на користь держави.*

13. Жидкова В.В. Нормативне регулювання складання звіту про платежі на користь державі видобувними підприємствами. Літні наукові читання - 2022, ХСІ Міжнародна науково-практична інтернет-конференція. – м. Рівне, 6 червня 2022 року. С. 202-205. URL: https://el-conf.com.ua/wp-content/uploads/2022/06/Rivne_6062022.pdf.

14. Жидкова В.В., Поліщук І.Р. Класифікація витрат майбутніх періодів видобувного підприємства для цілей бухгалтерського обліку. Тези виступів III Міжнар.наук.-прак. конф. "Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу", 3-4 листопада 2022 року. Житомир: "Житомирська політехніка", 2022. С. 169. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/12/full-text-1.pdf>.

Особистий внесок здобувача: наведено авторський підхід до класифікації витрат майбутніх періодів видобувного підприємства.

15. Жидкова В.В., Поліщук І.Р. Статистична оцінка динаміки обсягів реалізації граніту: обліковий вимір. Тези Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 19 травня 2023 р. Житомир : «Житомирська політехніка», 2023. С. 231. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/1.-vplyv-innovats.pdf>.

Особистий внесок здобувача: проаналізовано результати експортно-імпортних операцій з гранітом в розрізі країн.

Зміст

Вступ	17
Розділ 1. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах.....	26
1.1. Розкривні роботи в технології добування граніту та статистична оцінка обсягів їх видобутку в Україні.....	26
1.2. Порівняльна характеристика родовищ граніту в Україні та галузеві особливості організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин.....	51
1.3. Бухгалтерська оцінка витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин та їх класифікація: нормативно-правове регулювання...	70
Висновки до розділу 1.....	78
Розділ 2. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту.....	81
2.1. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту.....	81
2.2. Документування бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту.....	93
2.3. Розвиток методики бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту.....	108
Висновки до розділу 2.....	127
Розділ 3. Розкриття інформації про витрати на розкривні роботи при добуванні граніту у звітності: сучасний стан та підходи до удосконалення	130
3.1. Розкриття інформації про витрати на розкривні роботи при добуванні граніту у зовнішній звітності: аналітичний аспект.....	130
3.2. Звітність як джерело інформації про соціальну та екологічну відповідальність перед суспільством та ефективність розкривних робіт при добуванні граніту.....	151
Висновки до розділу 3.....	162
Висновки.....	165
Список використаних джерел.....	170
Додатки.....	189

Вступ

Актуальність теми. Прискорення урбанізаційних процесів як в Україні, так і в інших країнах світу призводить до зростання попиту на будівельні матеріали, що вимагає ефективної організації видобування нерудних корисних копалин в умовах планування щорічних обсягів видобутку граніту відповідно до їх балансових запасів на діючих родовищах. Протягом 2021 року за результатами поживлення міжнародної торгівлі України експортні операції з гранітом відбулися з 28 країнами Європи, Азії, Африки та Північної Америки на суму 3581,3 тис. дол. США [51]. Специфіка технології видобування граніту пов'язана із проведенням розкривних робіт як на підготовчій, так і на експлуатаційній стадії видобування, за результатами їх виконання відбувається оцінка одержаних вигод і розподіл витрат на капіталізовані та поточні. Регламентування Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку порядку відображення операцій з виконання розкривних робіт при видобуванні корисних копалин та відсутність методичних рекомендацій на національному рівні призводять до різних трактувань та підходів до визнання витрат на розкривні роботи в бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Водночас науковці мають різні підходи до облікового відображення витрат на розкривні роботи при видобуванні корисних копалин, що не відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що породжує викривлення інформації, яку надає бухгалтерський облік щодо структури активів підприємства та фінансового результату від реалізації внаслідок розподілу витрат на розкривні роботи між звітними періодами. Вищенаведене зумовлює необхідність систематизації існуючих підходів до класифікації, оцінки витрат на розкривні роботи та облікового відображення їх розподілу між запасами та активом розкривних робіт.

Вагомий внесок у розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при видобуванні корисних копалин в гранітних

кар'єрах здійснили такі вітчизняні й зарубіжні науковці, як: Виговська Н.Г., Кравченко К.В., Крупка Я.Д., Кузьмінська К.І., Мельник К.В., Олексіч Ж.А., Остапчук Т.П., Пилипенко Л.М., Порохнавець Я.А., Роженко О.В., Серпенінова Ю.С., Чижевська Л.В., Шагоян С.М.

Незважаючи на значний внесок дослідників і цінність одержаних ними результатів, не знайшли вирішення проблеми облікової політики, калькулювання витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах України та порядку включення їх до собівартості готової продукції, що визначило актуальність теми й основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Державного університету «Житомирська політехніка» за темою № 495 “Розвиток бухгалтерського обліку суспільних ресурсів в умовах ризику” (номер державної реєстрації 0119U103845). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з теоретичним обґрунтуванням й удосконаленням організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при видобуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано для вирішення такі завдання:

– охарактеризувати технологію добування граніту та його місце в загальній класифікації корисних копалин для обґрунтування економічної сутності поняття «витрати на розкривні роботи»;

– охарактеризувати родовища граніту в Україні за геолого-структурним положенням та групою складності геологічної будови для визначення галузевих особливостей організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи на видобувних підприємствах;

– визначити можливість й доцільність практичного застосування існуючої класифікації витрат на розкривні роботи для цілей бухгалтерського обліку та встановлення можливих результатів впровадження облікової політики щодо їх оцінки на різних етапах життєвого циклу гранітного кар'єру;

– виявити вплив нормативного регулювання бухгалтерського обліку на оцінку витрат на розкривні роботи при видобуванні граніту для побудови відповідного методичного підходу в бухгалтерському обліку;

– визначити елементи облікової політики в частині витрат на розкривні роботи при видобуванні граніту в цілях ефективної організації бухгалтерського обліку;

– розвинути документування обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту для дотримання вимог чинного законодавства щодо врахування вигод внаслідок їх виконання;

– проаналізувати існуючі методичні підходи до облікового відображення витрат на розкривні роботи при видобутку корисних копалин відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності;

– оцінити стан фінансової звітності в частині відображення інформації про розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах в цілях підвищення якості її змістовного наповнення;

– розробити внутрішню звітність щодо ефективності розкривних робіт при видобуванні граніту для прийняття управлінських рішень щодо зміни масштабів діяльності в наступних звітних періодах.

Об'єктом дослідження є господарські операції з виконання розкривних робіт під час добування корисних копалин в гранітних кар'єрах, що відображаються в бухгалтерському обліку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах, що дозволяє одержати повну, своєчасну та достовірну інформацію про майновий стан у фінансовій звітності відповідно до вигід, одержаних від розкривних робіт при добуванні корисних копалин. Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є:

удосконалено:

– класифікацію витрат на розкривні роботи на основі теоретичного обґрунтування їх видів (за економічними елементами; періодом визнання в складі витрат; стадією життєвого циклу технологічного процесу добування корисних копалин; суб'єктом виконання; ступенем завершеності розподілу між запасами та активом розкривних робіт; одержаними результатами внаслідок їх здійснення; рівнем капіталізації; результатами порівняння витрат на розкривні роботи і одержаних вигід та можливістю включення витрат до вартості активів) для організації бухгалтерського обліку необоротних активів та калькулювання собівартості результатів добування корисних копалин;

– елементи облікової політики щодо витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин за такими об'єктами (оцінка запасів при вибутті; перелік і склад статей калькулювання розкривних робіт; критерії розмежування активу розкривних робіт та поточних витрат на добування граніту; база розподілу витрат на розкривні роботи на збільшення вартості або створення активу розкривних робіт та поточних витрат на добування граніту; визнання активу розкривних робіт нематеріальними активами або основними засобами; метод нарахування амортизації на актив розкривних

робіт; документальне забезпечення проведення розкривних робіт; робочий план рахунків; звітність), що сприяє встановленню внутрішніх регламентів для оцінки вигід від розкривних робіт під час добування корисних копалин для подальшого відображення в обліку та фінансовій звітності;

– теоретичне обґрунтування та методичне забезпечення порядку облікового відображення витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин на основі розробленої моделі в частині господарських операцій з їх розподілу між запасами та активом розкривних робіт на основі оцінки вигід, одержаних за результатами виконання розкривних робіт;

– галузеві особливості, що впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах: 1) обмеженість запасів корисних копалин впливає на фактичний період функціонування підприємства; 2) сезонний попит на продукцію; 3) результатами видобутку можуть бути основні, спільно залягаючі і супутні корисні копалини, що мають промислове значення; 4) розташування підприємства по відношенню до населених пунктів повинно бути узгоджене з безпечністю технологічного процесу для навколишнього середовища, людей; 5) обов'язковість одержання спеціальних дозволів для легітимного надрокористування; 6) родовища граніту відрізняються площею, обсягами розвіданих корисних копалин, щільністю розміщення запасів на території, своєю геологічною будовою, що впливає на якість добутих корисних копалин та ефективність добування корисних копалин;

– документування як елемент методу бухгалтерського обліку, в частині розробки первинних документів: «Калькуляція собівартості 1 м³ розкривних порід» (ф. № РР-1), «Акт приймання-передачі виконаних розкривних робіт» (ф. РР-2), «Порівняльна відомість первинного (попереднього) і контрольного замірів виконаних розкривних робіт маркшейдерською службою (форма № РР-3) і «Акт розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт» (ф. РР-4), що дозволяють документально підтвердити витрати на виконання окремих бізнес-процесів

розкривних робіт та розподіл витрат на розкривні роботи між запасами граніту та активом розкривних робіт;

– порядок відображення інформації про розподілені витрати на розкривні роботи при добуванні корисних копалин у фінансовій звітності, зокрема у складі запасів у ряд. 1103 Балансу ф. № 1 та активу розкривних робіт, зокрема, про первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість нематеріальних активів (ряд. 1000, 1001 і 1002 Балансу ф. № 1), а також про первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість основних засобів (ряд. 1010, 1011 і 1012 Балансу ф. № 1), що дозволяє відображати достовірну інформацію про структуру активів у фінансовій звітності відповідно до оцінки одержаних вигід від розкривних робіт при добуванні корисних копалин;

дістало подальший розвиток:

– порядок оцінки результатів розкривних робіт при добуванні корисних копалин в частині розробки алгоритму, який враховує вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності, і є базою для облікового відображення операцій з розподілу витрат на розкривні роботи між запасами граніту та активом розкривних робіт;

– застосування елементу методу бухгалтерського обліку – звітність, в частині розробленої внутрішньої звітності: «Звіт про структуру витрат на розкривні роботи» (ВЗРР-1), «Звіт про ефективність розкривних робіт під час добування корисних копалин в гранітних кар'єрах» (ВЗРР-2), «Звіт про відповідність фактично виконаних розкривних робіт технічному завданню на їх проведення в розрізі ділянок родовищ» (ВЗРР-3), «Звіт про оцінку результатів розкривних робіт» (ВЗРР-4), що відображають інформацію про відповідність розкривних робіт під час добування граніту технічному завданню на їх проведення в розрізі ділянок родовищ, що забезпечує користувачів достовірною, оперативною та повною інформацією щодо капіталізованих та поточних витрат і підвищує достовірність оцінки собівартості результатів добування корисних копалин;

– теоретичне обґрунтування економічної сутності поняття “витрати на розкривні роботи” (як витрати на відкриті гірничі роботи, пов’язані з покращенням доступу до корисної копалини і можливістю її відокремити від гірської породи, і включають підготовку гірських порід до виймання за допомогою вибухових робіт, виймання та навантаження гірських порід, їх переміщення та утворення відвалів) на основі уточнення місця граніту в загальній класифікації корисних копалин (за способами добування, кондиційністю, значенням при формуванні доходів бюджету, фізичним станом, умовами утворення, вичерпністю, можливістю відновлення, відходомісткістю) та технології добування граніту, що передбачає обов’язкове проведення розкривних робіт, що зумовлює відокремлення витрат на їх здійснення як окремого об’єкта бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. У ході дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Статистичні дані щодо обсягів результатів видобутку граніту в кар’єрах та обсягів їх реалізації в межах розроблених родовищ в Україні досліджувалися із застосуванням методів індукції та дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку міжнародної торгівлі граніту. Для уточнення та поглиблення характеристики родовищ граніту за площею, запасами корисних копалин, геологічною будовою, структурою розкривних порід, а також удосконалення класифікації витрат на розкривні роботи для цілей бухгалтерського обліку, використано методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння й конкретизації. Логічний метод, а також метод порівняння, використано для удосконалення порядку оцінки витрат на розкривні роботи та уточненні підходів до їх розподілу відповідно до одержаних вигід від їх виконання при добуванні корисних копалин. Методи конкретизації, діалектичний метод, аналіз, синтез покладені в основу удосконалення фінансової та внутрішньої звітності, в частині витрат на розкривні роботи при видобутку корисних копалин в гранітних кар’єрах. Використання стовпчикових, секторних діаграм та картограм сприяло наочному представленню статистичних даних

щодо площі та запасів граніту, їх обсягів реалізації в розрізі родовищ відповідних областей України. Застосування коефіцієнту детермінації як методу кореляційно-регресійного аналізу дозволило виявити наявність суттєвого зв'язку між площею родовища та запасами корисних копалин.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографічні праці, наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій з проблем удосконалення методичного забезпечення обліку витрат на розкривні роботи при видобуванні корисних копалин); нормативно-правові документи; статистичні джерела; довідкові та інформаційні видання; фінансова звітність та внутрішньо-розпорядчі документи видобувних підприємств; Інтернет-ресурси.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств і навчальний процес, а саме:

– рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин, документальне забезпечення та елементи облікової політики за даними операціями, що підтверджено (ТОВ «БІЕМБІСІ-ГРАНІТ», довідка № 84 від 26.12.22 р.);

– алгоритм визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування корисних копалин як необоротного і оборотного активів, а також методика бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт та методика бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт, що підтверджено (ПрАТ «Бехівський спеціалізований кар'єр», довідка № 36 від 20.02.23 р.);

– склад і структура внутрішньої звітності суб'єкта господарювання в частині використання Звіту про структуру витрат на розкривні роботи та

Звіту про ефективність розкривних робіт під час видобування корисних копалин в гранітних кар'єрах (ТзОВ «Західукрвибхпром», № 45 від 20.03.2023 р.).

– навчально-методичне забезпечення дисциплін «Фінансовий облік», «Облікова політика», «Організація бухгалтерського обліку» (Державний університет «Житомирська політехніка», «Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)», довідка № 44-01.00/159 від 06.02.2023 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 10 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях.

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи опубліковано у 15 наукових працях, із них: 5 статей у наукових фахових виданнях України; 10 тез доповідей на міжнародних та всеукраїнських конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 167 сторінках друкованого тексту. Робота містить 19 таблиць, 45 рисунків, 5 додатків. Список використаних джерел нараховує 155 найменування.

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РОЗКРИВНІ РОБОТИ ПРИ ДОБУВАННІ КОРИСНИХ КОПАЛИН В ГРАНІТНИХ КАР'ЄРАХ

1.1. Розкривні роботи в технології добування граніту та статистична оцінка обсягів їх видобутку в Україні

Україна належить до держав світу, які мають значні запаси корисних копалин, унікальність деяких з них створює конкурентні переваги, попит і високу ціну на світовому ринку. Видобуток нерудних корисних копалин будівельного призначення, зокрема граніту пов'язаний з КВЕД 08.11 «Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю» і 08.12 «Добування піску, гравію, глини і каоліну» – видобувне підприємство безпосередньо здійснювати видобування корисних копалин, а також КВЕД 09.90 «Надання допоміжних послуг у сфері добування інших корисних копалин та розроблення кар'єрів», якщо надаються буро-вибухові послуги або виконуються розкривні роботи для інших видобувних підприємств.

На початок 21 ст. Україна, яка займає 0,4 % земної суші і де проживало 0,8 % населення планети, мала у своїх надрах 5 % мінерально-сировинного потенціалу світу. Станом на 01.01.2019 в Україні налічувалося 2 233 родовища горючих корисних копалин, 147 – рудних, 4 676 – нерудних, 1 705 родовищ підземних вод, лікувальних грязей та ропи. В Україні у значних обсягах видобували кам'яне вугілля (2 % світового видобутку), залізні та марганцеві руди (4 % та 10 % відповідно), графіт (4 %), каолін (18 %), уранові (2 %), титанові, цирконієві руди, германій, нерудна металургійна сировина, сировина для виробництва будівельних матеріалів та інше [60].

Основними характеристиками граніту є міцність, довговічність, стійкість до атмосферних явищ, екологічність, можливість надання будь-якої

форми геометричної фігури, різноманітність кольорів, відтінків та фактури, доступна ціна. Граніт використовується для оздоблення стін і сходів; зведення фундаменту; покриття підлоги; облицювання поверхонь, вимощування доріг; виготовлення стільниць, підвіконь і декоративних предметів, як матеріал для створення витворів мистецтва, зокрема пам'ятників та скульптур.

Основними характеристиками щебню є фракції, міцність при стисканні, морозостійкість, радіоактивність, ліщадність. Щебенева продукція використовується для виробництва керамічних плиток, облицювання різноманітних поверхонь, будівництва доріг та автострад тощо.

Вихід готової продукції за видами та якісними характеристиками залежить від використовуваного методу видобутку гірської породи на гранітних кар'єрах: каменерізний, повітряної подушки, буроклиновий, вибуховий за допомогою сумішей (тихий підрив) або вибухівкою (гучний підрив). Довговічність і зносостійкість граніту забезпечить вибір методу каменеріза та за допомогою повітряної подушки. Низької якості граніт буде із застосуванням методу підриву породи вибухівкою. Вибір методу залежить від матеріально-технічного забезпечення підприємства, що займається видобутком на гранітному кар'єрі, кваліфікації персоналу, контролю техніко-технологічних характеристик результатів видобутку, а також вимог до продукції у покупців відповідно до очікуваного використання. Показники кондиційності повинні бути покладені в основу класифікації результатів видобутку та побудови облікової політики щодо формування собівартості готової продукції гранітного кар'єру для визначення відповідності асортименту продукції запитам споживачів щодо безпеки для людей та навколишнього середовища.

Зміни кількості діючих суб'єктів господарювання в Україні за КВЕД 08.1 «Добування каменю, піску та глини» протягом 2010-2021 рр. наведено на рис. 1.1.

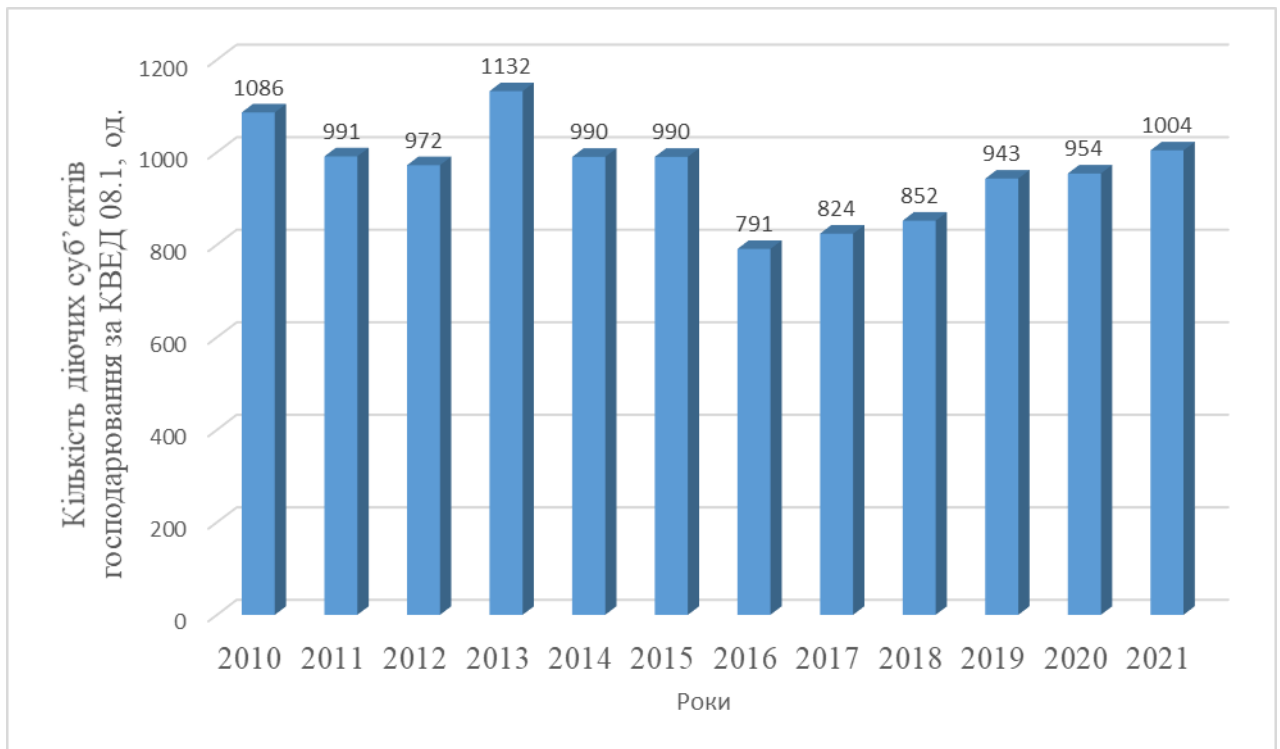


Рис. 1.1. Динаміка кількості діючих суб'єктів господарювання в Україні за КВЕД 08.1 «Добування каменю, піску та глини» за 2010-2021 рр.*

*Джерело: побудовано на основі [58]

Статистичні дані про кількість діючих суб'єктів господарювання в Україні за КВЕД 08.1 «Добування каменю, піску та глини» за 2010-2021 рр. свідчать про максимальну активність в 2013 році – 1132 од. та мінімальну 791 од. в 2016 р. в 2021 році відбулося зростання кількості суб'єктів на 50 од. порівняно з 2020 р. та на 82 од. менше, ніж у 2010 р.

Міжнародна торгівля гранітом є важливим результатом співпраці України з іншими країнами, що поповнює Державний бюджет, показує об'єктивну конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість вітчизняних підприємств за окремими видами діяльності. Динаміку загального та за межі країни обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) без ПДВ та акцизу за КВЕД 08.1 «Добування каменю, піску та глини» вітчизняними підприємствами за 2018-2022 рр. наведено на рис. 1.2.

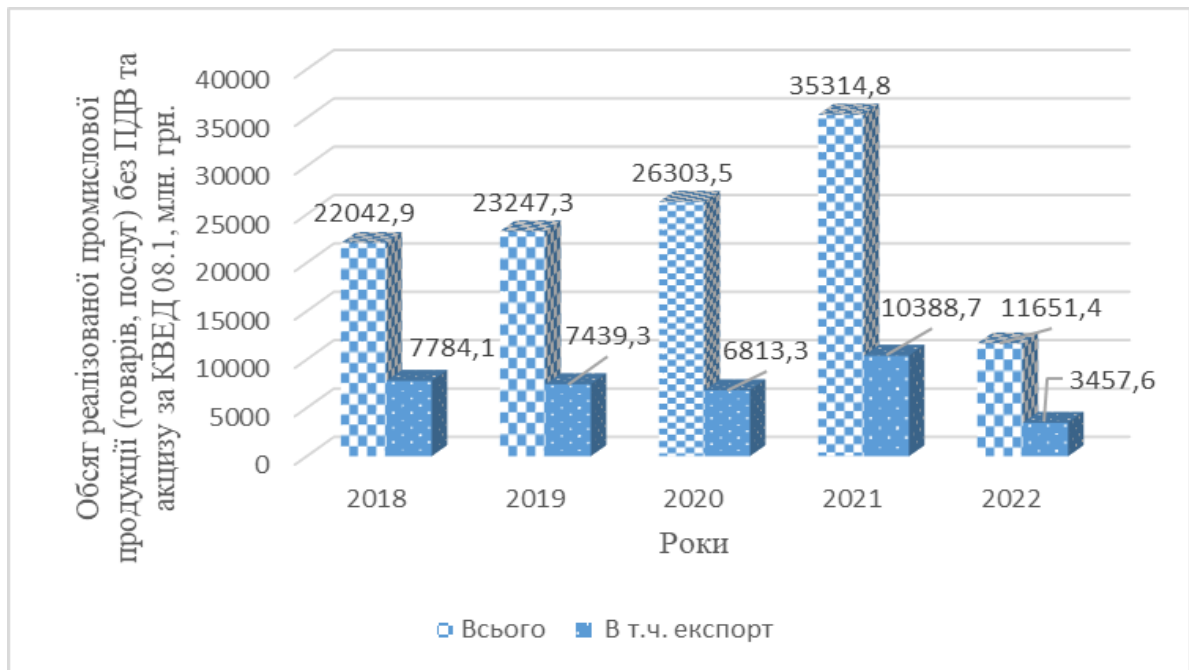


Рис. 1.2. Динаміка обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) без ПДВ та акцизу за КВЕД 08.1 «Добування каменю, піску та глини» загального та на експорт за 2018-2022 рр.*

*Джерело: побудовано на основі [86]

Про недостатньо налагоджені договірні відносини з іноземними партнерами свідчить нестабільна тенденція щодо обсягів експорту за КВЕД 08.1 «Добування каменю, піску та глини». Так, максимальне значення експорту припадає на 2021 рік, а мінімальне – на 2022 рік. Протягом 2018-2020 рр. відбувалося зменшення обсягів експорту. В 2019 році порівняно з 2018 р. відбулося зменшення на 344,8 млн. грн або на 4,43 %, в 2020 порівняно з 2018 на 970,8 млн. грн. або на 12,47 % та порівняно з 2019 р. на 626 млн. грн. або на 8,41 %. В 2021 році відбулося значне поживлення в сфері міжнародної торгівлі, експорт зріс порівняно з 2018 р. на 2604,6 млн. грн. або на 33,46 %, а порівняно з 2020 р. на 3575,4 млн. грн або на 52,48 %. Однак у 2022 році через військовий стан, тимчасове призупинення діяльності частини промислових підприємств, переїзд частини персоналу за кордон, втрату контрактів, нестабільність логістичної системи, зростання цін на

пальне, обсяги реалізації в цілому скоротилися порівняно з 2021 роком на 23663,4 млн. грн або на 67,01 %, а обсяги реалізації за межі країни скоротилися на 6931,1 млн. грн або на 66,72 %.

Основні результати експортно-імпортних операцій щодо купівлі-продажу граніту наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Зовнішня торгівля товаром (граніт- 6802930000) в Україні за 2021 рік *

Країни	Експорт		Імпорт	
	у натуральному вираженні, кг	у вартісному вираженні, тис. дол. США	у натуральному вираженні, кг	у вартісному вираженні, тис. дол. США
1	2	3	4	5
Всього	11131584,3	3581,3	2247838,1	2300,4
Азербайджан	256178,0	48,8	-	-
Болгарія	82417,0	16,3	6410,0	4,9
Бразилія	-	-	316328,0	301,3
Вірменія	310630,5	102,6	-	-
Греція	-	-	840,0	0,5
Грузія	111278,0	23,5	-	-
Данія	480,0	2,7	-	-
Єгипет	-	-	18247,0	12,3
Естонія	331972,0	109,0	-	-
Індія	-	-	903931,6	738,5
Іран(ісламська республіка)	-	-	600,0	1,4
Іспанія	1600,0	0,4	98180,0	95,3
Італія	538,0	0,3	507123,8	781,0
Казахстан	504066,0	137,8	-	-
Канада	30870,0	23,1	-	-
Киргизстан	197669,0	66,7	-	-
Китай	-	-	302209,9	283,7
Латвія	89440,0	39,0	-	-
Литва	1119399,0	365,1	-	-
Нідерланди	1285,0	3,2	-	-
Німеччина	90476,5	60,3	-	-
Норвегія	8102,0	3,4	-	-
Польща	842775,2	311,8	22086,0	14,0
Португалія	-	-	45500,0	39,0
Республіка молдова	902141,5	263,3	-	-
Румунія	354311,0	152,0	-	-
Саудівська Аравія	-	-	25130,0	15,8

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4	5
Словаччина	101659,0	41,1	-	-
США	17673,1	21,0	-	-
Таджикистан	1800179,0	468,4	-	-
Туреччина	327020,0	141,7	465,4	0,6
Угорщина	159730,0	46,2	-	-
Узбекистан	3304072,0	1061,5	-	-
Франція	180839,0	65,5	-	-
Чехія	2850,0	4,7	786,4	12,1
Швейцарія	1933,5	1,9	-	-

*Джерело: побудовано на основі [51]

Результати зовнішньої торгівлі гранітом України слід розглядати за наступними напрямками:

- 1) країни, з якими були проведені експортні операції;
- 2) країни, з якими були проведені імпорتنі операції;
- 3) країни, з якими були проведені як експортні, так і імпорتنі операції з розподілом: переважають експортні над імпортними операціями, і навпаки як в натуральному, так і у вартісному вираженні.

Протягом 2021 року наявний тільки експорт граніту в 22 країни Європи, Азії та Північної Америки: Азербайджан, Вірменія, Грузія, Данія, Естонія, Казахстан, Канада, Киргизстан, Латвія, Литва, Нідерланди, Німеччина, Норвегія, Республіка Молдова, Румунія, Словаччина, США, Таджикистан, Угорщина, Узбекистан, Франція, Швейцарія.

На основі даних про обсяги експорту граніту протягом 2021 р. в країни Європи, Азії та Північної Америки побудовано картограму, що зображено на рис. 1.3.

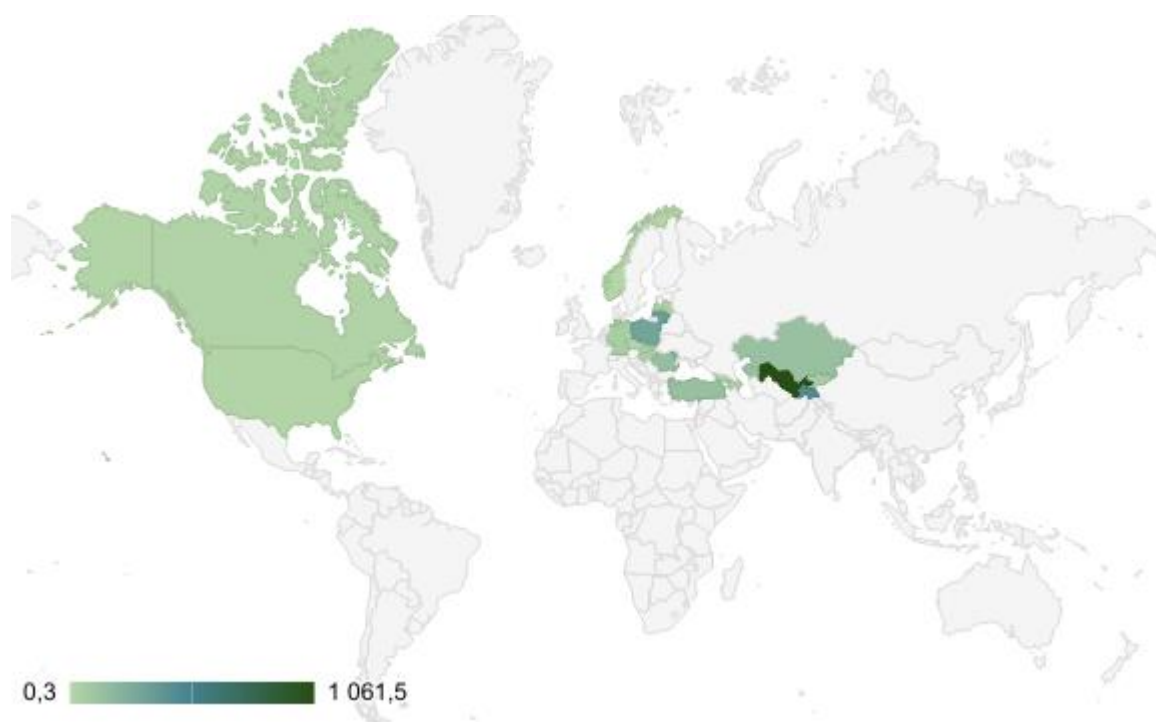


Рис. 1.3. Картограма експортних операцій щодо реалізації граніту в інші країни світу в доларах США в 2021 році*

*Джерело: побудовано на основі табл. 1.1.

Найбільші обсяги експорту як у натуральному, так і у вартісному вираженні припадають на Узбекистан (3304072,0 кг або 3304,07 т та 1061,5 тис. дол. США), що складає 29,68 % загального натурального та 29,64 % від загального вартісного обсягу експорту граніту. Найменший обсяг експорту граніту у натуральному вираженні – Данія (480 кг), а у вартісному серед всіх країн – Італія (0,3 тис. дол. США), а серед країн, в якими здійснені тільки експортні операції, – Швейцарія (1,9 тис. дол. США).

На основі даних про обсяги імпорту граніту протягом 2021 р. в країни Європи, Азії та Африки побудовано картограму, що зображено на рис. 1.4.

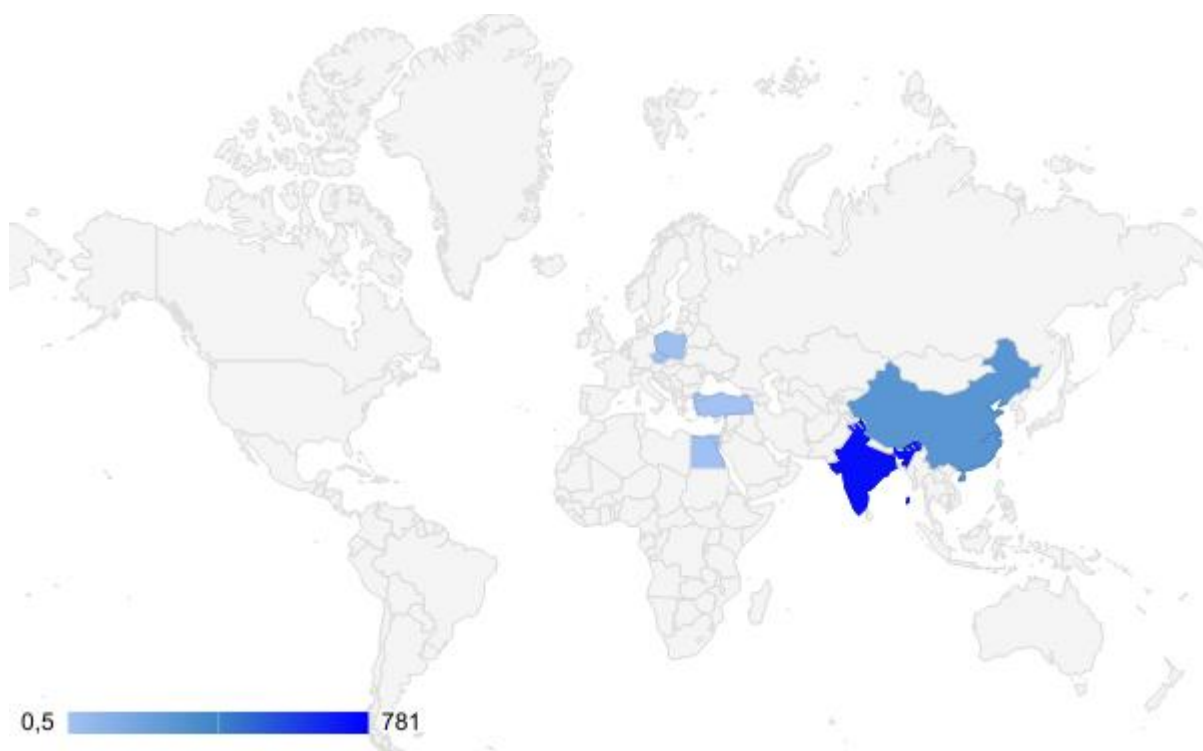


Рис. 1.4. Картограма імпорнтних операцій щодо придбання граніту в інших країнах світу в доларах США в 2021 році*

*Джерело: побудовано на основі табл. 1.1.

Тільки імпорнт граніту припадає на такі 8 країн Європи, Азії, Африки: Бразилія, Греція, Єгипет, Індія, Іран, Китай, Португалія, Саудівська Аравія.

Найбільший обсяг імпорту у натуральному вираженні має Індія (903931,6 кг або 903,93 т), що складає 40,21 %. А у вартісному вираженні найбільшу питому вагу займає Італія з обсягами імпорнтних операцій на суму 781,0 тис. дол. США, що складає 33,95 %.

Найменший обсяг імпорту як у натуральному, так і в вартісному вираженні має Туреччина. А серед тих країн, з якими відбулися тільки імпорнтні операції, найменший вартісний обсяг має Греція 0,5 тис. дол. США.

Експортно-імпорнтні операції щодо граніту відбулися з 6 країнами: Болгарією, Іспанією, Італією, Польщею, Туреччиною і Чехією в 2021 році. Причому сума експорту переважає суму імпорту як в натуральному, так і у вартісному вираженні з Болгарією та Польщею. З Чехією виникла ситуація, коли у натуральному вираженні переважає експорт над імпортом, а у

вартісному вираженні – навпаки. Сума імпорту переважає суму експорту як в натуральному, так і у вартісному вираженні при операціях з купівлі-продажу граніту з Іспанією та Італією.

В цілому за дослідженими країнами експортні операції з продажу граніту перевищують імпорتنі операції з придбання на 10906846,2 кг (10906,85 т) та 1280,9 тис. дол. США.

Середні ціни за 1 т граніту при експорті та імпорті (граніт- 6802930000) в Україні за 2021 рік наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Середні ціни за 1 т граніту при експорті та імпорті (граніт- 6802930000) в Україні за 2021 рік *

Країни	Середня ціна за 1 т експорт, дол. США	Середня ціна за 1 т імпорт, дол. США	Відхилення ціни імпорту від ціни експорту, дол. США
Всього	321,72	1023,38	x
Азербайджан	190,49	-	x
Болгарія	197,77	764,43	566,66
Бразилія	-	952,49	x
Вірменія	330,30	-	x
Греція	-	595,24	x
Грузія	211,20	-	x
Данія	5625	-	x
Єгипет	-	674,08	x
Естонія	328,34	-	x
Індія	-	816,99	x
Іран(ісламська республіка)	-	2333,33	x
Іспанія	250,00	970,67	720,67
Італія	557,62	1540,06	982,44
Казахстан	273,06	-	x
Канада	748,30	-	x
Киргизстан	337,43	-	x
Китай	-	938,75	x
Латвія	436,05	-	x
Литва	326,16	-	x
Нідерланди	2490,27	-	x
Німеччина	666,47	-	x
Норвегія	419,55	-	x
Польща	369,97	633,89	263,92
Португалія	-	857,14	x

1	2	3	4
Республіка Молдова	291,86	-	x
Румунія	429,00	-	x
Саудівська Аравія	-	628,73	x
Словаччина	404,29	-	x
Сша	1188,25	-	x
Таджикистан	260,20	-	x
Туреччина	433,31	1289,21	855,9
Угорщина	289,24	-	x
Узбекистан	321,27	-	x
Франція	362,20	-	x
Чехія	1649,12	15386,57	13737,45
Швейцарія	982,67	-	x

*Джерело: розраховано на основі [50]

Якщо порівняти результати експортно-імпортних операцій з країнами: Болгарія, Іспанія, Італія, Польща, Туреччина та Чехія, то за всіма державами спостерігається перевищення ціни імпорту над експортом, зокрема, в Болгарії на 566,66 дол. США, Іспанії 720,67 дол. США, Італії 982,44 дол. США, Польщі 263,92 дол. США, Туреччині 855,9 дол. США і Чехії 13737,45 дол. США. Відхилення середньої ціни імпорту від середньої ціни експорту на 1 т граніту коливається від 263,92 до 13737,45 дол. США.

Середні ціни в дол. США /1 т експортованого граніту Україною в 2021 році в розрізі країн наведено на рис. 1.5.

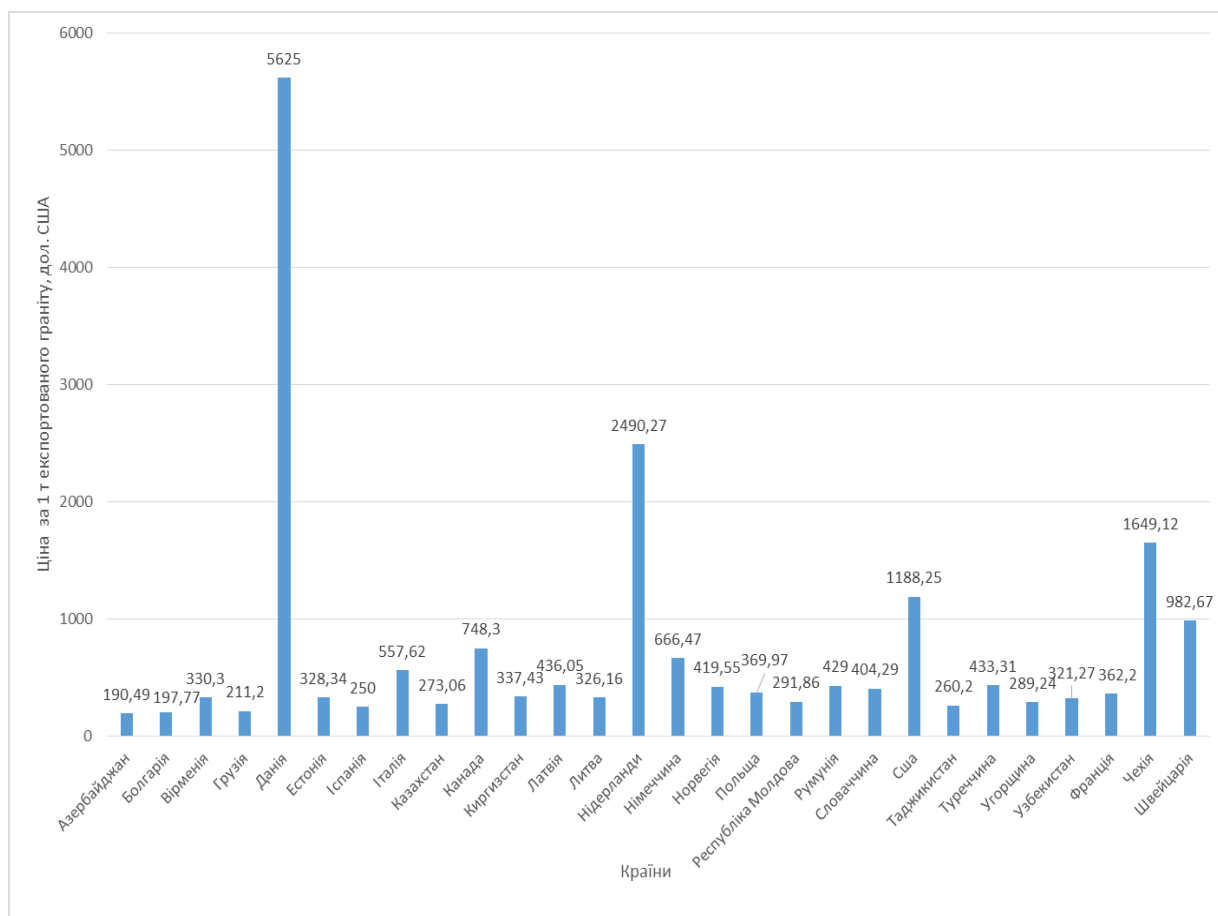


Рис. 1.5. Середні ціни в дол. США /1 т експортованого граніту Україною в 2021 році в розрізі країн*

*Джерело: власна розробка на основі табл. 1.2

Аналіз цінової експортної політики щодо граніту в Україні дозволяє констатувати наявність найбільшої ціни 1 т граніту у Данії 5625 дол. США та найменшої у 190,49 дол. США у Азербайджані. Амплітуда коливання середньої ціни експорту 1 т граніту складає серед 28 країн 5434,51 дол. США.

Середні ціни в дол. США /1 т імпортованого граніту Україною в 2021 році в розрізі країн наведено на рис. 1.6.

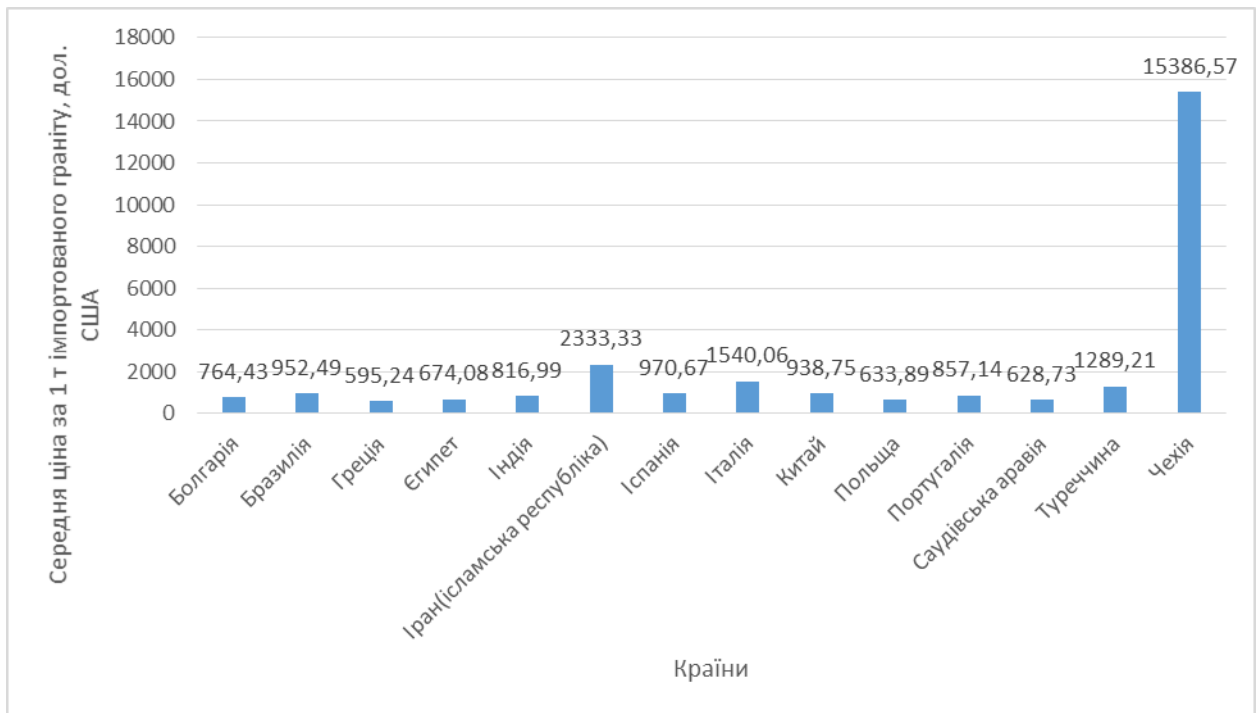


Рис. 1.6. Середні ціни в дол. США /1 т імпортованого граніту Україною в 2021 році в розрізі країн*

*Джерело: власна розробка на основі табл. 1.2

Аналіз цінової імпортової політики щодо граніту в Україні в розрізі країн дозволяє констатувати наявність найбільшої середньої ціни за 1 т граніту у Чехії 15386,57 дол. США та найменшої у 595,24 дол. США у Греції. Амплітуда коливання середньої ціни імпорту 1 т граніту складає серед 14 країн 14791,33 дол. США.

Результати дослідження свідчать про наявні диспропорції у ціновій політиці різних країн. Бухгалтерський облік надає інформацію про собівартість та ціну готової продукції. При калькулюванні собівартості вагомому роль відіграють витрати на оплату праці, в Україні низький рівень оплати праці, зокрема на підприємствах добувної промисловості і розроблення кар'єрів склала 19887,26 грн. у січні 2022 року [120]. На відміну від США, де середньомісячна зарплата у гірництві складає 5289,6 дол. США [119].

Щодо європейських країн, то мінімальна заробітна плата в Болгарії 399 EUR, Угорщині – 579 EUR, Румунії – 606 EUR, Латвії – 620 EUR, Словаччині – 700 EUR, Чехії – 717 EUR, Естонії – 725 EUR, Польщі – 746 EUR, Литві –

840 EUR, Португалії – 887 EUR, Іспанії – 1167 EUR, Франції – 1709 EUR, Німеччині 1981 EUR. [79]. Мінімальна заробітна плата в європейських країнах, з якими Україна здійснює експортно-імпортні операції значно вища за вітчизняні норми і коливається від 399 EUR до 1981 EUR, тому собівартість і ціни на український граніт є нижчими, ніж у зарубіжних партнерів.

Результати зовнішньої торгівлі гранітом України з 36 країнами світу протягом 2021 року:

- 1) країни, з якими були проведені експортні операції – 28;
- 2) тільки експортні операції – 22;
- 3) країни, з якими були проведені імпортні операції – 14;
- 4) тільки імпортні операції – 8;
- 5) країни, з якими були проведені як експортні, так і імпортні операції – 6.

Суб'єкти господарювання повинні організовувати добуток корисних копалин, їх зберігання та реалізацію, враховуючи їх вичерпність, фізично-хімічні властивості, забезпечуючи відсутність наднормативних втрат, екологічну безпеку і кондиційність технологічного процесу, дотримання критеріїв до розмежування компонентів результатів, що мають промислове значення для подальшої оцінки та реалізації.

Для ефективного управління надрокористуванням слід затвердити в Положенні про облікову політику класифікацію результатів видобутку для розмежування основної, побічної та супутньої продукції, а також відходів. Це дозволить достовірно визначити собівартість та очікувану ціну реалізації, тобто фінансові результати суб'єкта господарювання будуть враховувати повною мірою економічні вигоди від використання.

Пріоритетність розвитку добувної промисловості в нашій країні відповідно до концепції сталого розвитку вимагає перегляду діючих підходів до технологічного процесу та оцінки його результатів.

Відображення узагальненої інформації про готову продукцію у фінансовій звітності не дозволяє оцінити застосовані підходи до розмежування результатів добутку корисних копалин та їх оцінки. Про незадовільний стан сучасних підходів до оцінки результатів технологічних процесів добутку корисних копалин свідчать статистичні дані Державної служби статистики України [107] про зменшення рівня рентабельності підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів в Україні в 2019 році порівняно з 2018 р. з 38,1% до 30,2 %.

Фінансова звітність є основним, але недостатнім інформаційним джерелом для аналізу ефективності надрокористування суб'єктів господарювання. Необхідність оцінки повноти кількісних і якісних характеристик результатів добутку корисних копалин, безпечності технологічного процесу та його результатів для працівників і покупців, навколишнього середовища, дотримання вимог до охорони праці працівників, системи оплати праці та мотивації працівників вимагає розробки організаційно-методичного забезпечення стратегічного аналізу діяльності суб'єктів господарювання добувної промисловості і розроблення кар'єрів.

Потребують уточнення галузеві характеристики, що впливають на організацію обліку, аналізу і аудиту, а також перелік показників для оцінки ефективності діяльності суб'єктів господарювання добувної промисловості і розроблення кар'єрів для уточнення стратегій їх розвитку. Це дозволить оцінити правильність вибору методу розвідки, відповідність кваліфікації персоналу займаним посадам, виконання замовлень, дотримання бізнес-процесів суб'єкта, уточнити посадові обов'язки в інструкціях; збільшити фонд оплати праці та соціальні гарантії працівників.

Галузеві особливості добувної промисловості, фактори, що впливають на інвестиційну привабливість, та підходи до оцінки ефективності підприємств досліджені в працях Кравченко К.В., Мельник К.В., Роженко О.В., Трифонові О.В., Шагоян С.М.

Кравченко К.В. наголошено, що специфіка підприємств галузі виявляється в тому, що предметом праці для виробництва продукції добувних підприємств виступає не сировина та основні матеріали, які надходять від постачальника, а корисна копалина, що видобувається з надр землі [62, С. 61]. Автором виділено такі групи факторів, що обумовлюють специфіку інвестиційної діяльності добувних підприємств: природні, організаційно-технічні, соціальні, екологічні та економічні.

Погоджуємось з поглядами Трифонової О.В., що для підприємств, що здійснюють розробку покладів корисних копалин відкритим способом (наприклад, гірничо-збагачувальний комбінати з розробки покладів залізорудної сировини, гранітні та піщані кар'єри) важливим є врахування кліматичних умов і пов'язана з ними сезонність виробництва [128, С. 165-166].

Мельник К.В. стверджує, що основу фінансового успіху підприємств добувної промисловості складала екстенсивні чинники – дешева робоча сила та дешеві і доступні мінеральні ресурси. Підприємства, що спрямували на оновлення основних засобів значний обсяг фінансових ресурсів, зазнали менших втрат, ніж, ті, що не скористалися можливістю збільшення інвестицій у виробництво за рахунок підвищення цін на рудну продукцію у періоди сприятливої кон'юнктури [71, С. 105].

Шагоян С.М запропоновано модель безпекової стратегії добувної ТНК у контексті забезпечення економічної безпеки країн світу [136, С. 64]. Погоджуємося з автором, в частині необхідності дотримання стандартів сталого розвитку та необхідності регламентації принципів корпоративної відповідальності у безпековій стратегії добувних корпорацій.

Роженко О.В. запропоновано систему показників оцінки конкурентного потенціалу підприємства, зокрема в розрізі складових: фінанси (коефіцієнт автономії, рентабельність активів, коефіцієнт загальної ліквідності, коефіцієнт маневреності), персонал (товарооборот на одного працівника, доля витрат на оплату праці в операційних витратах, зарплатовіддача,

середня зарплата), маркетинг (утримання клієнтів, рентабельність комерційна, доля ринку, частка витрат на рекламу в операційних витратах, чистий оборотний капітал) та ресурси (фондовіддача, фондоозброєність, рентабельність основних фондів, рентабельність операційних витрат, витратовіддача) [117]. Запропоновані автором напрями можна віднести до інтерпретації системи збалансованих показників з проєкціями фінансовою, клієнтською, бізнес-процесами, а також навчання та зростання. У запропонованій автором системі показників, в частині ресурсів, розкриті лише показники ефективності використання основних засобів, поза увагою залишилися інші види ресурсів. Характеризуючи ефективність використання основних засобів як матеріальних необоротних ресурсів, слід розкрити їх знос. Складову «фінанси» можна доповнити показниками чистий прибуток, рентабельність продукції, а «маркетинг» буде характеризувати обсяги реалізації, частка продукції, реалізованої зі знижками та повернення продукції.

Незважаючи на вагомий внесок науковців щодо розкриття інвестиційної привабливості підприємств добувної промисловості, залишаються недостатньо вивченими питання галузевих особливостей, swot-аналізу.

Стратегічне значення для розвитку будь-якої країни є управління напрямими використання запасів корисних копалин за умов ресурсозбереження при застосуванні новітніх технологій, прибутковості діяльності та уникнення екологічних наслідків від технологічного процесу. Висока якість, відносно невисокі ціни на продукцію, наявність альтернативних видів транспорту для доставки продукції створюють умови для стабільної роботи гранітних кар'єрів, які виступають постачальниками для вітчизняних та зарубіжних підприємств будівельної галузі.

Однак необхідно з'ясувати як оцінити роботу цих підприємств, адже фінансові результати безпосередньо пов'язані із виконанням договірних зобов'язань в межах договірної політики, продуктивністю праці працівників

відповідно до їх кваліфікації, умов праці та її оплати в межах кадрової політики, повнотою використання потужностей і оновлення обладнання в межах амортизаційної політики. Дивідендна політика дозволить проводити своєчасне оновлення основних засобів, передбачене амортизаційною політикою. Виконання обсягів реалізації залежить від кількості покупців та їх платоспроможності.

В цих умовах потребує дослідження регламентовані елементи облікової політики як інструмента фактичного відображення договірної та амортизаційної політики в фінансовій звітності, яка є інформаційним джерелом для оцінки їх ефективності.

Для розкриття особливостей функціонування підприємств добувної промисловості слід застосувати Swot-аналіз, який дозволяє систематизувати законодавчі обмеження діяльності в галузі, унікальність технічних характеристик продукту, попит і пропозицію на ринку, потужність технологічного процесу, географію збуту і платоспроможність споживачів, цінову політику, наявність конкуренції, ризики втрати позиції на ринку.

Swot-аналіз підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Swot-аналіз підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів*

№ з/п	Складові swot-аналізу	Характеристика
1	2	3
1	Сильні сторони	Унікальність готової продукції
		Високі технічні характеристики продукції
		Стратегічне значення продукції, що виготовляється, для будівельної галузі
		Альтернативні способи доставки продукції різними видами транспорту
		Можливість застосування власного і орендованого обладнання

1	2	3
2	Слабкі сторони	Сезонний характер попиту, в зимовий період обсяги реалізації зменшуються
		Небезпечні умови праці для працівників
		Обмеженість запасів корисних копалин
		Необхідність розташування кар'єрів на безпечній відстані від населених пунктів
		Висока конкуренція
		Застосування застарілого обладнання
		Наявність законодавчих обмежень щодо діяльності та високі ставки оподаткування
		Вузький асортимент та неефективність збутової політики
3	Можливості	Розширення асортименту готової продукції (робіт)
		Конкурентна цінова політика
		Постійне покращення якості
		Постійний пошук нових клієнтів; здійснення переговорів щодо розширення вітчизняних та міжнародних ринків збуту
		Збільшення обсягів продукції та оптимізація тривалості бізнес-процесів за рахунок модернізації основних засобів та виробничого процесу
4	Загрози	Підвищення цін на матеріали та послуги
		Збільшення податків та дозволів для здійснення діяльності
		Зміна кон'юнктури ринку будівельних матеріалів
		Зниження ділової активності в будівельній сфері в результаті кризи
		Зниження платоспроможності покупців
		Військовий стан через повномасштабне вторгнення Росії на територію України
		Вплив на попит пандемії 2020-2021 рр.
		Наявність замітника граніту «ліпарит»

*Джерело: розробка автора

Можна визначити основні сильні сторони діяльності, які підвищують інвестиційну привабливість підприємств добувної промисловості: унікальність та високі технічні характеристики продукції, яку використовують у промисловому і приватному будівництві.

Основними недоліками функціонування кар'єрів є зношеність технологічного обладнання; небезпечні умови праці для працівників; вузький асортимент та неефективність збутової політики. Створення на гранітних кар'єрах безпечних умов праці забезпечить мінімізацію ризиків виникнення нещасних випадків та зменшить шкідливий вплив робіт, пов'язаних з користуванням надрами, на навколишнє середовище. Розширення

асортименту дозволить залучити нових покупців і збільшити обсяги реалізації. Своєчасне оновлення технологічного процесу призведе до прискорення операційного циклу і збільшить продуктивність, а також покращить якість продуктів.

Для уникнення дискусійних положень в частині відображення податкових наслідків результатів виконання бізнес-процесів з видобування корисних копалин в гранітних кар'єрах необхідно уточнити місце граніту в загальній класифікації корисних копалин.

Класифікація – система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями [139, С. 258].

Пащенко Т.М., Світла З.І. запропонували наступну класифікацію гірських порід залежно від умов утворення: I. Вивержені або магматичні (первинні): 1) масивні (глибинні, вилиті), 2) уламкові, вулканічні (сипкі, зцементовані); II. Осадкові (вторинні): 1) механічні відклади (сипкі, зцементовані); 2) хімічні осади (карбонатні, сульфатні); 3) органогенні відклади (фітогенні, зоогенні) [91, С. 53]. За цією класифікацією граніт відноситься до масивних, первинних, вивержених або магматичних гірських порід.

Відповідно до чинного законодавства граніт як сировина для облицювальних матеріалів (декоративне каміння) відноситься до корисних копалин загальнодержавного значення [92].

Дослідження характеристик корисних копалин, які визначають способи видобутку, їх кондиційність, ймовірність відновлення дозволило уточнити місце граніту в загальній класифікації корисних копалин: за значенням при формуванні доходів бюджету (загальнодержавного значення), за фізичним станом (тверді), за умовами утворення розрізняють корисні копалини ендегенні (магматичні), за способом видобування (добуті відкритим способом); за вичерпністю (вичерпні), за можливістю відновлення (невідновлювальні), за відходомісткістю технології видобутку (відходомісткі). Це зумовлює необхідність організації та ведення обліку

нарахування та погашення грошовими коштами плати за користування надрами загальнодержавного значення, екологічного податку, податку на додану вартість, витрати на природоохоронні заходи, рекультиваційні заходи, контроль за планом видобутку.

Організація видобування граніту та його переробки на щєбінь може здійснюватися як єдиний технологічний процес на одному підприємстві, а може бути розподілено між декількома виконавцями, окремо видобування одним суб'єктом господарювання, а переробка – іншим. Розглянемо особливості технологічного процесу для першого і другого варіантів та вплив на організацію бухгалтерського обліку на видобувних підприємствах.

В Індії розробку кар'єрів частіше називають видобутком, за допомогою якого гранітні блоки виймаються з геологічних відкладень, що випали. На основі щільності, площин тріщинуватості / пластів і глибини залягання інженери кар'єрів використовують різні методи для видобутку кам'яних блоків. Від свердління отворів до вирізання каменю з родовища, є багато дій, які здійснюються під час розробки кар'єру. Нижче наведено перелік деяких звичайних видів діяльності, пов'язаних з видобутком гранітного каменю. Це включає: 1) Створити план шахти та карту; 2) координувати діяльність на місці; 3) Зняти верхній шар (розкрити) матеріалу; 4) Свердлими отвори, вставляйте вибухівку та вибухайте скелю, щоб розпушити матеріал; 5) Транспортні матеріали для вантажно-транспортних процесів; 6) Обробляти матеріали за технологіями дроблення та просіювання. 7) Додавати додаткову вартість обробленим матеріалам за допомогою додаткових технологій обробки; 8) Транспортувати готову продукцію клієнтам. Цей 8-етапний підхід до процесу видобутку граніту в Індії показує, як виробники граніту дістають великі камені з кар'єрів і доставляють їх на фабрики для подальшої обробки [145]. Розкривні роботи при добуванні граніту проводяться незалежно від континенту розміщення запасів даного виду корисних копалин і є одним з важливих етапів технології, що визначає обсяги видобутку в звітному періоді та масштаби діяльності в наступних роках.

Технологія видобутку та переробки граніту в Україні в розрізі етапів наведена на рис. 1.7.

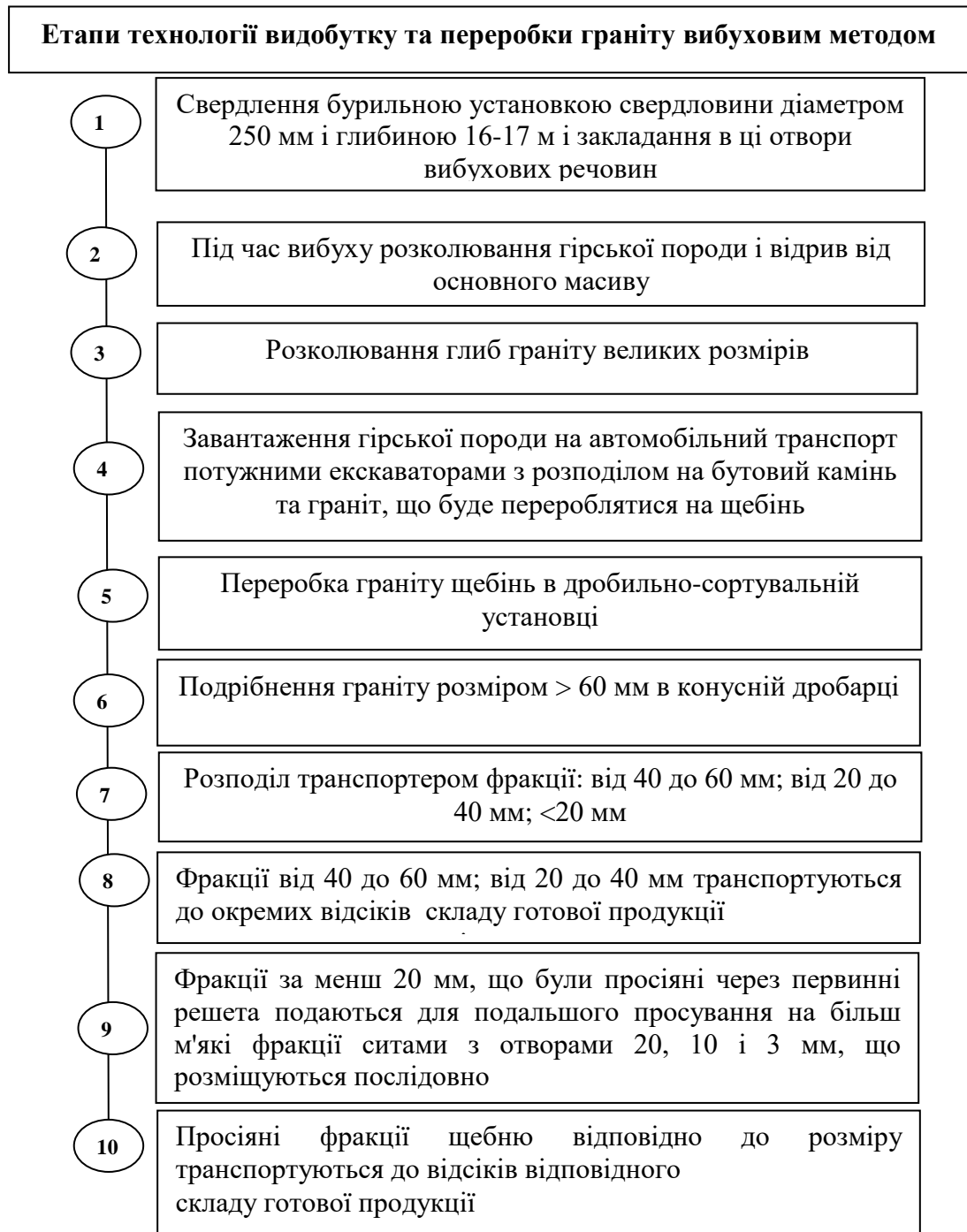


Рис. 1.7. Технологія видобутку та переробки граніту в розрізі етапів

*Джерело: побудовано на основі [11]

На АТ "Коростенський кар'єр" здійснюється як видобування граніту, так і виробництво щебня. Початком виробничого процесу є розкривні роботи. На родовищі Коростенське (Стремигородське) був знятий м'який ґрунт розкривних порід, та почався промисловий добуток граніту з

послідуючим дробленням його на щебінь. Стадії розробки такі: 1. Буровибухові роботи в процесі яких проходить буріння свердловин в які потім закладаються вибухові речовини та проводиться вибух. Вибухові роботи проводяться з використанням високоефективної емульсійної вибухівки Гранеміт-І-30-У. Вихід гірничої маси, яка здатна для переробки в щебінь складає 85%. Великі глиби граніту підлягають подальшому подрібненню. Негабаритні блоки розбиваються гідромолотами RAMMER - G80, G90, INDECO HP5000, HB2500. 2. Наступний етап – екскавація гірничої маси екскаватором ЕКГ-5А в автомобілі БелАЗ, які транспортують її до дробильно-сортувального цеху та завантажують в приймальний бункерживильника. 3. Третій етап - дроблення гірничої маси. В процесі дроблення використовуються дробарки первинного дроблення СМД - 118, середнього КСД -2200, та дрібного КМД - 2200, HP-500. По конвеєрах подрібнена гірнична маса направляється на грохочення та сортування, де проходить розділ на фракції та складування товарного щебню. 4. Зі складів товарний щебінь відвантажується покупцям [110].

Перспективи розвитку кар'єру в наступному: за допомогою технічної рекультивації до рівня, облаштувати дно і стінки кар'єру і засипати дно з піщано-глинистим матеріалом; створити пляж для комфортного відпочинку туристів; організувати інфраструктуру території кар'єру, а саме під'їзд та стоянка для автотранспорту та розробити стратегію розвитку рекреації споруди; висаджувати дерева та трав'янисту рослинність за допомогою біологічної рекультивації [148, С. 82].

Під час здійснення підготовчих робіт до виймання граніту можна використовувати наступні способи руйнування (розбивання) скельних порід: механічні (буроклиновий); підривання (вибуховий за допомогою вибухівки (гучний підрив); фізико-технічні (каменерізний, повітряної подушки). Кожен зі способів вимагає різну суму витрат на практичне впровадження та впливає на якість одержаного бутового каменю. Переваги та недоліки способів руйнування скельних порід наведено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Сутність методів видобутку гірської породи
та їх вплив на якість граніту*

№ з/п	Метод видобутку	Сутність методу	Переваги	Недоліки
1	Каменерізний	Реалізується метод за допомогою канатних або дискових пилок з алмазними насадками, якими здійснюється буквально вирізання каменю з ґрунту	Дозволяє цілком уникнути мікротріщин та інших дефектів	Найдорожчий
2	Повітряної подушки	Використання спеціальних ємностей з повітрям які знаходяться всередині під високим тиском. Закладається така подушка, з урахуванням прорахунку необхідної місця розлому гірської породи, в задалегідь пробурені отвори	Дозволяє максимально точно передбачити місця розлому породи, що практично неможливо контролювати при вибуху зменшується кількість відходів і збільшується число монолітів Дозволяє повністю використовувати родовища	Більш дорогий, а також витратний за часом
3	Буроклиновий	Пробурювання отворів по периметру певної ділянки за допомогою спеціального верстата, і подальше використання складових клинів або гідравлічної клинкової установки для виїмки каменю	Зберігається порівняльна цілісність блоків	Дорогий
4	Вибуховий за допомогою вибухівки (гучний підрив)	Метод полягає в закладенні вибухової речовини в підготовлені отвори	Дешевий Така технологія дозволяє відколоти велику ділянку гірської породи	При вибуху велика частина породи кришиться: брили придатні для розпилювання складають приблизно 70%, а решта 30% породи йдуть у відхід

*Джерело: систематизовано автором на основі [7]

Залежно від очікуваного призначення та вимог до якості потенційних покупців, фізичного стану та придатності до експлуатації основних засобів, що використовуються для руйнування скельних порід, та наявності кваліфікованого і досвідченого персоналу на підприємство обирається застосований спосіб роздрібнення скельної породи.

Вибуховий за допомогою вибухівки (гучний підрив) є найдешевшим, найчастіше використовується, але результатом застосування буде граніт низької якості.

Показники кондиційності повинні бути покладені в основу класифікації результатів видобутку та побудови облікової політики щодо формування собівартості готової продукції гранітного кар'єру для визначення відповідності асортименту продукції запитам споживачів щодо безпеки для людей та навколишнього середовища.

На Приватному підприємстві «Гранітресурс» для видобутку та переробки граніту використовуються такі основні засоби: бурова установка Dazzini DTH-180,br перфоратори GEIS-BN 58/68, ПП-36В – 4 шт.; установка алмазно-канатного пиляння DWSM-11A-6P; екскаватор EO-5124; колісний навантажувач Volvo L180C,br; автосамоскид КрАЗ-256Б; бульдозер ДЗ-171 гусеничний на тракторі Т-170; агрегат дрібного дроблення і сортування СМД-187.

Приватне акціонерне товариство «Київський завод «Граніт» (Танське родовище) має таке устаткування: екскаватор EO-5126, бульдозер Т-170, кран КС-5363, перфоратор, канатно-пильна машина, автосамоскиди КрАЗ.

Дослідницька та експлуатаційна діяльність, пов'язана з декоративним гранітом, призначеним для будівельної промисловості, останнім часом у різних частинах світу набуває все більшого значення. Збільшення виробництва можна пояснити технологічним прогресом, який дозволив широко використовувати сучасні, складні машини та видобувне обладнання. Тим не менш, з точки зору гірничої техніки, все ще залишається

потреба в розробці технологій, з одного боку, для планування видобутку, що дозволяє оптимально розробляти родовища, а з іншого боку, для контролю якості породи перед видобутком [152].

Готовою продукцією може бути камінь бутовий, що відповідає ДСТУ Б В.2.7-241:2010 Будівельні матеріали. Камінь бутовий. Технічні умови та щебні в розрізі фракцій (ДСТУ Б В.2.7-75-98 Щебінь і гравій щільні природні для будівельних матеріалів, виробів, конструкцій і робіт. Технічні умови).

Видобування корисних копалин в родовищах граніту здійснюється відкритим способом. Облік витрат на розкривні роботи є важливим етапом як підготовчого етапу до технологічного процесу, так і безпосереднього добування корисних копалин в родовищах граніту. На кожному етапі розкривних робіт використовуються основні засоби, задіяний кваліфікований персонал, споживаються паливно-мастильні матеріали, необхідні для експлуатації та виконання функціонального призначення основних засобів. Таким чином внаслідок виконання розкривних робіт будуть відображені в обліку матеріальні витрати, витрати на оплату праці і єдиний соціальний внесок, амортизація використовуваних екскаваторів та самоскидів, інші витрати.

Отже, витрати на розкривні роботи – це витрати на відкриті гірничі роботи, пов'язані з покращенням доступу до корисної копалини і можливістю її відокремити від гірської породи. Вони включають підготовку гірських порід до виймання за допомогою вибухових робіт, виймання та навантаження гірських порід, їх переміщення та утворення відвалів.

1.2. Порівняльна характеристика родовищ граніту в Україні та галузеві особливості організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин

Підприємства, основним видом діяльності яких є видобування граніту, повинні мати дозволи на право користування надрами (родовищами граніту). Родовища можуть бути поділені на ділянки (кар'єри), на яких може здійснювати видобування граніту відкритим способом одним або декількома суб'єктами господарювання.

Для прийняття рішення щодо регіону для ведення бізнесу з видобування граніту слід оцінити інвестиційну привабливість та потенційну ефективність родовищ даного виду нерудних корисних копалин в Україні, тому потребують дослідження їх перелік в Україні, їх географічне розташування, площа, структура запасів за ступенем розвіданості, геологічна будова, потужність розкривних порід, щільність запасів граніту на кожному родовищі та в цілому в області.

Кар'єри знаходяться по всьому світу, і тип граніту, який видобувається з кожного, унікальний (як і кожна плита, звичайно). Найбільший гранітний кар'єр у світі знаходиться в Маунт-Ейрі, штат Північна Кароліна, на прізвисько «Гранітне місто», оскільки тут найбільший вибір граніту відкритого типу [147].

Відповідно до вимог законодавства, на період дії воєнного стану доступ на сайті Державної служби геології та надр України до геологічних карт закритий.

Географічне розташування найбільших родовищ граніту на території України в розрізі регіонів наведено на рис. 1.8.



Рис. 1.8. Картограма найбільших родовищ граніту в Україні*

*Джерело: власна розробка

На картограмі зображено області, що спеціалізуються на видобутку граніту. Родовища з видобутку граніту в розрізі областей наведено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5.

Родовища граніту в Україні за їх асортиментом *

№ з/п	Родовище	Вид граніту, що видобувається, за кольоровою гамою
1	2	3
1	Березівське 1	Біотитові, сірі, середньозернисті, рівномірно-зернисті або з проявами дуже нечітко вираженої порфіроподібної структури
2	Васильківське	Зелений
3	Дідковицьке	Коричневий, поліхромний і червоний
4	Євдокимівське	Сірувато-рожевий, крупнопорфіробластовий, рівномірнозернистий з трахітоїдною текстурою
5	Жаданівське	Рожево-сірий до темно-сірого, ділянками з червоним відтінком та плямистим, ділянками очковим та смугастим малюнком
6	Жадківське	Від світло-коричневого до червоного

1	2	3
7	Жежелівське	Темно-сірий нерівномірно середньо- і крупнозернистий, із зернами темно-червоного гранату, які чітко виділяються на полірованих плитах
8	Івонівецьке-2	Середньозернисті, рожево-сірі
9	Капустинське	Рожево-червоний і яскраво-червоний, трахітоїдний, порфіровидний, середньо-крупнозернистий
10	Корецьке	Незмінений сірувато-рожевого кольору, порфіроподібна
11	Коростишівське	Сірий та червоний
12	Лезниківське	Різні відтінки рожево-червоного, червоного кольору
13	Луковецьке	Зелений, бежевий
14	Межирічське	Червоний, полихромний, коричнево-червоного і коричневий
15	Новоданилівське	Червоно-коричневе забарвлення з чорними вкрапленнями
16	Омелянівське	Червоний і помаранчевий
17	Покостівське	Сірий в різних відтінках
18	Софіївське	Від світло до темно сірого з вкрапленнями жовтого кольору
19	Токівське	Світло-кавовий, без явних вкраплень інших відтінків
20	Юріївське	Крупнозернистий, від рожево-сірого до сірувато-рожевого, порфіроподібний, слабо трахітоїдний
21	Янцівське	Світло-сірі, рідше блідо-рожево-світло сірі, середньо-крупнозернисті, часто з плямами, лінзоподібними, прожитковими та жильними виділеннями граніту дрібнозернистого, темнішого кольору й більш меланократового складу
22	Танське	Сірий та світло-сірий однорідної дрібнозернистої структури, порфіроподібний

*Джерело: побудовано на основі [2], [4], [12], [17], [22], [23], [24], [54], [57], [59], [61], [68], [69], [70], [85], [90], [95], [123], [125], [127], [137], [138]

Діючі підприємства, що займаються добуванням граніту на досліджених родовищах в Україні наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6.

Діючі підприємства, що займаються добуванням граніту на досліджених родовищах в Україні*

№ з/п	Область	Родовище	Діючі підприємства, що займаються добуванням граніту
1	2	3	4
1	Вінницька	Івонівецьке-2	ПП «Венеда», ВАТ "Гніванський кар'єр"
		Жаданівське	ПП «Гранітресурс»
		Жежелівське	ПРАТ "Жежелівський кар'єр"
2	Дніпропетровська	Токівське	ДП «Токівський гранітний кар'єр» ПРАТ "Новопавлівський гранітний кар'єр"

1	2	3	4
3	Житомирська	Василівське	ТОВ «Лавіком», ТОВ «Гранітний кар'єр»
		Дідковицьке	ТОВ «Кар'єр «Дідковичі», ТОВ «ГРАНІТ-ЛУКИ»
		Коростишівське	ТОВ "ЛАВІКОМ", ПАТ "Коростишівський гранітний кар'єр"
		Межирічське	ТОВ «Глобал Стоун Кастл»,
		Лезниківське	ТОВ "Лезниківський кар'єр"
		Луковецьке	МПП «Арго» ПП "ГРАНІТ"
		Омелянівське	АТ "Коростенський кар'єр", ПрАТ "Омелянівський гранітний кар'єр", ТОВ "ЛАВІКОМ"
		Покостівське	ПМП «Граніт», Виробнича компанія «Граніт»
		Березівське 1	ТдВ «Березівський кар'єр»
4	Кіровоградська	Капустинське	ТОВ "ГРАНТОРГ", ТОВ "ЕЛГРАН"
		Євдокимівське	АТ "ГАЙВОРОНСЬКИЙ СПЕЦКАР'ЄР"
5	Миколаївська	Софіївське	ПАТ «Софія-граніт»
		Новоданилівське	ДП «Підприємство державної кримінально-виконавчої служби України (№ 93)»
		Юріївське	Виробнича компанія «Граніт»
6	Рівненська	Жадківське	-
		Корецьке	ТОВ «Вирівський гранітний кар'єр», ТОВ "Холдингова компанія"НАДРА УКРАЇНИ"
7	Запорізька	Янцівське	ПАТ "Янцівський гранітний кар'єр"
8	Черкаська	Танське	ПАТ "Мало-Бузуківський гранітний кар'єр", ПАТ «Київський завод «Граніт»

*Джерело: власна розробка

Групування родовищ видобування граніту в Україні за складністю їх геологічної будови наведено на рис. 1.9.

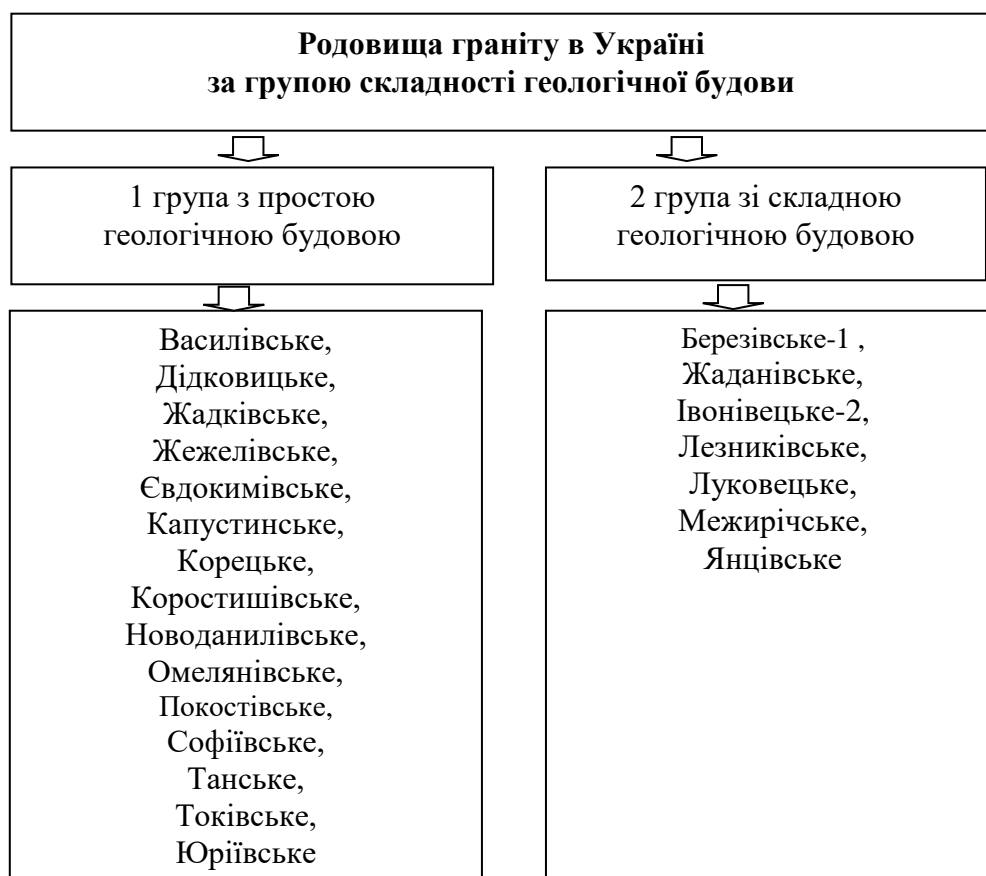


Рис. 1.9. Групування родовищ видобування граніту в Україні за складністю його геологічної будови*

*Джерело: розробка автора

З 22 досліджених родовищ більшість 15, тобто 68,18 % мають просту будову. Проста і складна будова визначається за ступенем однорідності складу гірських порід. В разі однорідності родовище буде відноситися до 1 групи, а в протилежному випадку – до 2 групи. Встановлені особливості родовищ видобування граніту впливають на якість результатів видобутку, їх відповідність ДСТУ.

Родовища в Україні за площею та запасами граніту наведено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7.

Родовища в Україні за площею та запасами граніту*

№ з/п	Область	Родовища	Площа, га	Запаси, тис. м ³	Розвідані балансові запаси граніту			
					A	B	C1	C2
1	Вінницька	Жаданівське	2,6	226,00	-	+	-	-
		Жежелівське	54,9	3066,00	+	+	+	-
		Івонівецьке-2	4,3	817,00	-	+	+	-
2	Дніпропетровська	Токівське	77	62600,00	+	+	+	-
3	Житомирська	Березівське-1	25,4	8450,50	-	+	+	-
		Василівське	1,5	260,59	+	+	+	-
		Дідковицьке	10,5	2357,91	+	+	+	-
		Коростишівське	7	3045,00	+	+	+	-
		Луковецьке	4,2	878,81	-	+	+	-
		Лезниківське	77,5	57403,97	+	+	+	-
		Межирічське	9,4	798,00	-	+	+	-
		Омелянівське	10	2874,00	+	+	+	-
4	Запорізька	Покостівське	17,97	2867,36	+	+	+	-
		Янцівське	22,01	4320,00	-	+	+	-
5	Кіровоградська	Євдокимівське	1,3	243,67	+	-	-	-
		Капустинське	13	3013,97	-	+	+	-
6	Миколаївська	Новоданилівське	20,8	3221,58	+	+	-	-
		Софіївське	12,05	4418,00	+	+	+	-
		Юр'ївське	6,53	1303,30	-	-	+	+
7	Рівненська	Жадківське	2,5	260,00	Родовище не розробляється			
		Корецьке	34,8	14967,78	+	+	+	-
8	Черкаська	Танське	6,10	957,05	+	+	+	-

*Джерело: побудовано на основі [2], [4], [12], [17], [22], [23], [24], [54], [57], [59], [61], [68], [69], [70], [85], [90], [95], [123], [125], [127], [137], [138]

За категорією А розташовані запаси граніту в 13 родовищах, категорією В у 19 родовищах, категорією С 1 у 18 родовищах та С 2 у одному Юр'ївському родовищі. Групування родовищ за структурою розвіданості запасів характеризується наступними результатами: наявні тільки запаси А і В у Новоданилівському і Євдокимівському родовищах, запаси В у Жаданівському родовищі; В і С1 – у родовищах: Івонівецьке-2, Березівське-1, Луковецьке, Межирічське, Капустинське, Янцівське; запаси А, В, С1 – у

родовищах: Жежелівське, Токівське, Василівське, Дідковицьке, Коростишівське, Лезниківське, Омелянівське, Покостівське, Софіївське, Корецьке, Танське; запаси С 1 і С 2 у Юр'ївському родовищі.

Кожне родовище в Україні має свій обсяг запасів граніту, що слід враховувати при плануванні обсягів видобутку для досягнення ефективності господарської діяльності (рис. 1.10).

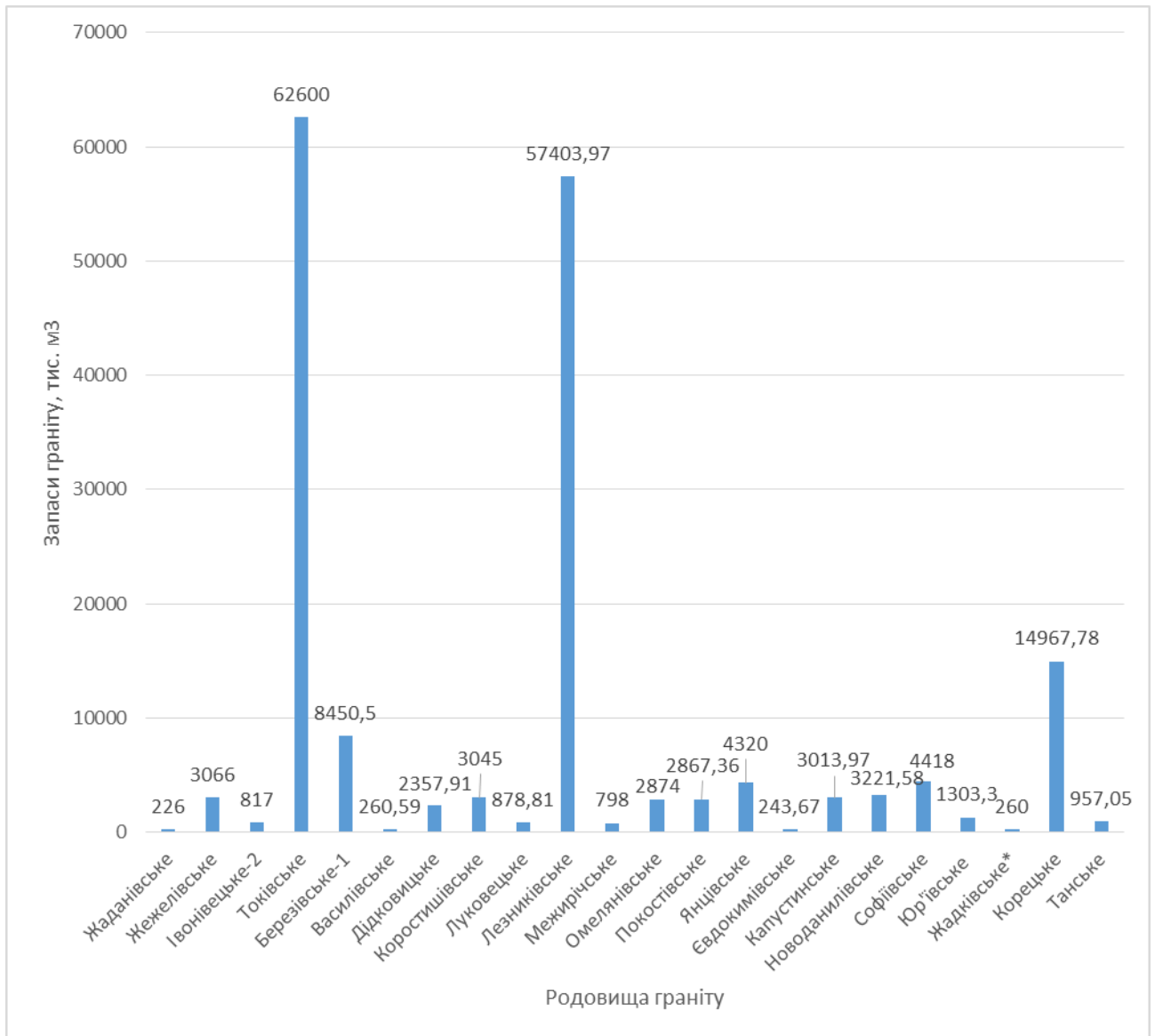


Рис. 1.10. Стан запасів граніту в розрізі родовищ в Україні*

*Джерело: власна розробка на основі розрахунків [2], [4], [12], [17], [22], [23], [24], [54], [57], [59], [61], [68], [69], [70], [85], [90], [95], [123], [125], [127], [137], [138]

Досліджені дані про обсяги запасів граніту свідчать про найбільшу концентрацію даного виду нерудних корисних копалин у Токівському родовищі Дніпропетровської області 62600 тис. м³ та Лезниківському – 57403,97 тис. м³, що розташоване у Житомирській області. Найменший обсяг запасів граніту мають Жаданівське родовище Вінницької області 226 тис. м³ та Євдокимівське Кіровоградської області 243,67 тис. м³.

Одним з показників, що характеризує обсяги майбутньої діяльності, є площа родовища, тому на рис. 1.11 зображено територіальне розміщення в Україні.

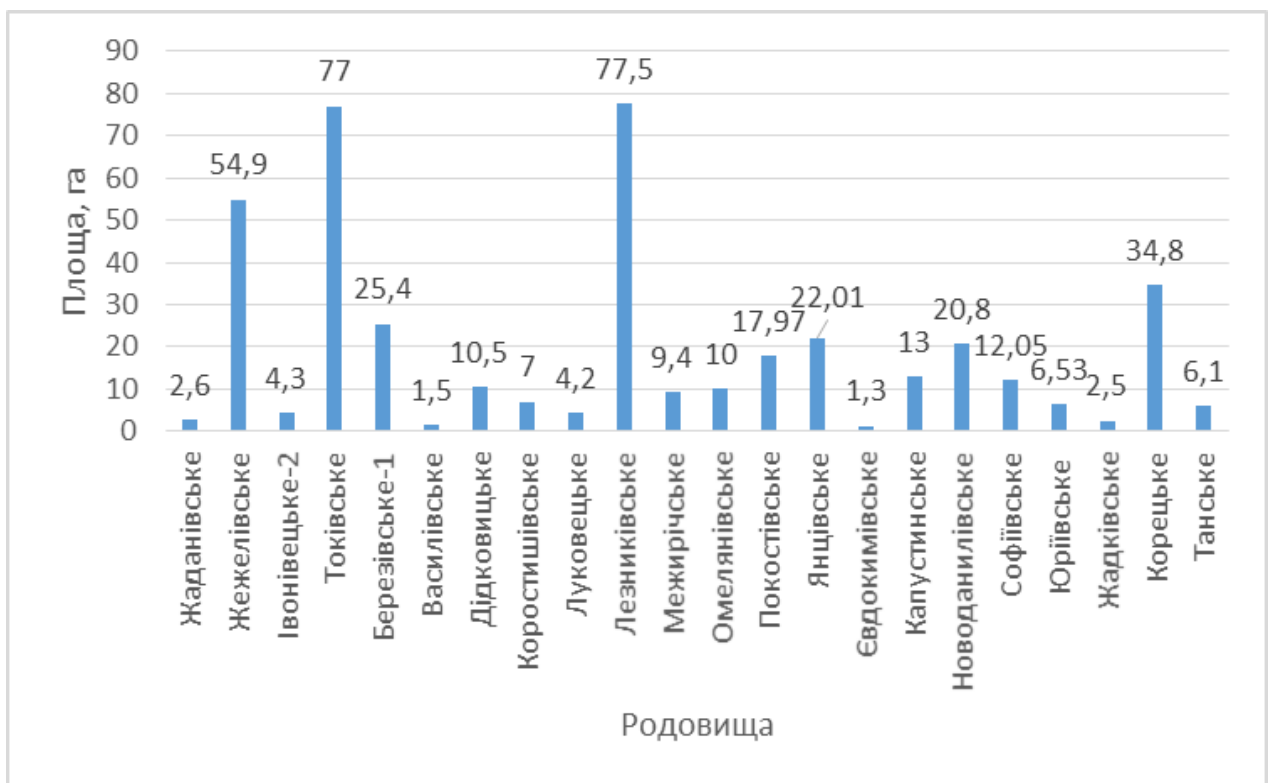


Рис. 1.11. Характеристика родовищ в Україні за територіальним критерієм *

* Джерело: власна розробка

Найбільшу площу має Лезниківське родовище Житомирської області 77,5 га, другим за площею є Токівське родовище Дніпропетровської області (77 га). Найменшу площу має Євдокимівське родовище Кіровоградської області 1,3 га. Потрібно дослідити площу досліджених родовищ в Україні в

регіональному аспекті для визначення області з найбільшою площею, що спеціалізується саме на видобутку граніту (рис. 1.12).

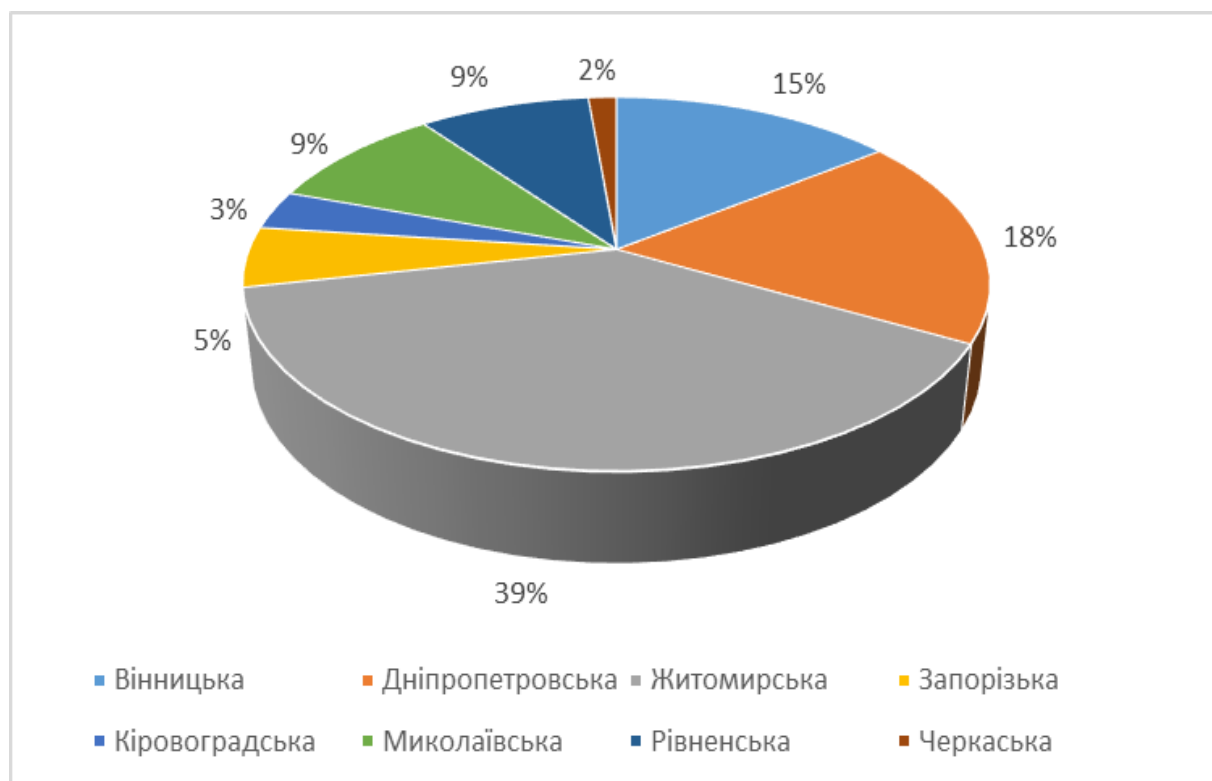


Рис. 1.12. Структура родовищ граніту в Україні в розрізі областей за їх площею*

*Джерело: власна розробка

За площею родовищ серед всіх регіонів, де є поклади граніту, найбільшу площу має Житомирська область 163,47 га (39 %) з вісьмома родовищами, а найменшу – Черкаська область 6,10 га або 2 %, де розробляється тільки одне родовище.

Потребує дослідження структура областей України за обсягами балансових запасів граніту, що відображено на рис. 1.13.

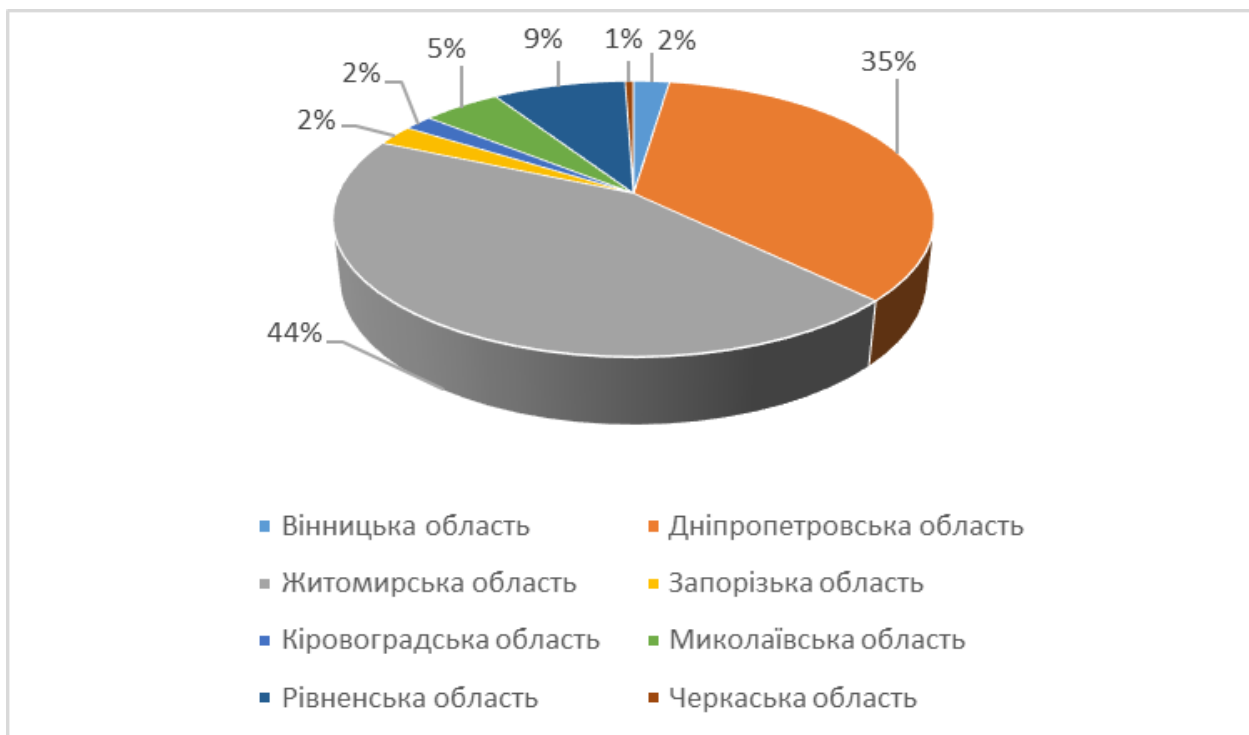


Рис. 1.13. Структура областей України за обсягами балансових запасів граніту*

*Джерело: власна розробка

Найбільшу питому вагу у структурі балансових запасів граніту серед всіх регіонів має Житомирська область 44 % або у натуральному вираженні 78936,14 тис. м³, друге місце посідає Дніпропетровська область з обсягами запасів 62600 тис. м³ або 35 %, третє місце посідає Рівненська область з питомою вагою 9 % та обсягами 15227,78 тис. м³. Найменший обсяг запасів серед регіонів посідає Черкаська область 1 %, маючи запаси 957,05 тис. м³.

З огляду на те, що найважливішими показниками родовища є його площа та обсяг запасів корисних копалин, потрібно встановити на основі даних 22 родовищ в Україні прямолінійну залежність між їх площею та запасами граніту (табл. 1.8).

Таблиця 1.8.

Розрахункова таблиця для обчислення параметрів рівняння регресії

Родовища	Площа, га у	Запаси, млн. м ³ , х	ху	у ²	х ²	Y	(Y - \bar{y}) ²
Жаданівське	2,6	0,226	0,588	6,76	0,052	11	64
Жежелівське	54,9	3,066	168,323	3014,01	9,400	14	25
Івонівецьке-2	4,3	0,817	3,5131	18,49	0,667	12	49
Токівське	77	62,600	4820,2	5929	3918,76	80	3721
Березівське-1	25,4	8,451	214,655	645,16	71,419	20	1
Василівське	1,5	0,261	0,3915	2,25	0,068	11	64
Дідковицьке	10,5	2,358	24,759	110,25	5,5602	14	25
Коростишівське	7	3,045	21,315	49	9,272	14	25
Луковецьке	4,2	0,879	3,6918	17,64	0,773	12	49
Лезниківське	77,5	57,404	4448,81	6006,25	3295,22	74	3025
Межирічське	9,4	0,798	7,501	88,36	0,637	12	49
Омелянівське	10	2,874	28,74	100	8,260	14	25
Покостівське	17,97	2,867	51,520	322,921	8,220	14	25
Янцівське	22,01	4,320	95,083	484,440	18,662	16	9
Євдокимівське	1,3	0,244	0,3172	1,69	0,060	11	64
Капустинське	13	3,014	39,182	169	9,084	14	25
Новоданилівське	20,8	3,221	66,997	432,64	10,375	15	16
Софіївське	12,05	4,418	53,237	145,203	19,519	16	9
Юр'ївське	6,53	1,303	8,509	42,641	1,698	12	49
Жадківське	2,5	0,260	0,65	6,25	0,0676	11	64
Корецьке	34,8	14,968	520,886	1211,04	224,041	27	64
Танське	6,10	0,957	5,838	37,21	0,916	12	49
Разом	421,36	178,351	10584,71	18840,21	7612,731	436*	7496

*Примітка: наявне відхилення через заокруглення при розрахунках

Система нормальних рівнянь (1.1) потребує обчислення параметрів а і b.

$$\begin{cases} na + b \sum x = \sum y \\ a \sum x + b \sum x^2 = \sum xy \end{cases} \quad (1.1)$$

Розв'яжемо систему нормальних рівнянь:

$$\begin{cases} 22a + 178,351 = 421,36 \\ 178,351a + 7612,731b = 10584,71 \end{cases}$$

$$\begin{cases} a = 11 \\ b = 1,1 \end{cases}$$

$$Y = 11 + 1,1x$$

$$\bar{y} = \frac{\sum y_i}{n} = \frac{421,36}{22} = 19$$

$$\partial_Y^2 = \frac{\sum (Y - y_i)^2}{n} = \frac{7496}{22} = 340,73$$

Факторна дисперсія

$$\partial_n^2 = \bar{y}^2 - (\bar{y})^2 = 856,37 - 361 = 495,37$$

Загальна дисперсія

Коефіцієнт детермінації

$$R^2 = \frac{\partial_Y^2}{\partial_y^2} = \frac{340,73}{495,37} = 0,69 \text{ фактичне значення коефіцієнту детермінації}$$

$$R^2(k_1, k_2)$$

Теоретичне значення коефіцієнту детермінації

$$K_1 = m - 1 = 2 - 1 = 1; K_2 = 22 - 2 = 20$$

n – кількість одиниць сукупності

m – кількість параметрів в рівнянні регресії

$$R^2(1; 20) = 0,179$$

Фактичне значення коефіцієнту детермінації перевищує теоретичне, що свідчить про наявність суттєвого зв'язку між площею родовища та запасами корисних копалин. Серед факторів, що впливають на запаси граніту, 69 % припадає на площу родовища, а решта на інші фактори, зокрема середню потужність розкривних порід, що вимірюється в м.

Родовища граніту за потужністю розкривних робіт можна розглядати в розрізі пухкого і скельного розкривів, що відображено в Додатку А. Слід відзначити, що найбільше значення потужності пухкого розкриття мають Березівське-1 родовище – до 16 м та Дідковицьке родовище – до 20 м. Середня потужність скельного розкриття в Омелянівському родовищі сягає до 18,1 м.

Щільність запасів граніту на території досліджених родовищ України наведено на рис. 1.14.

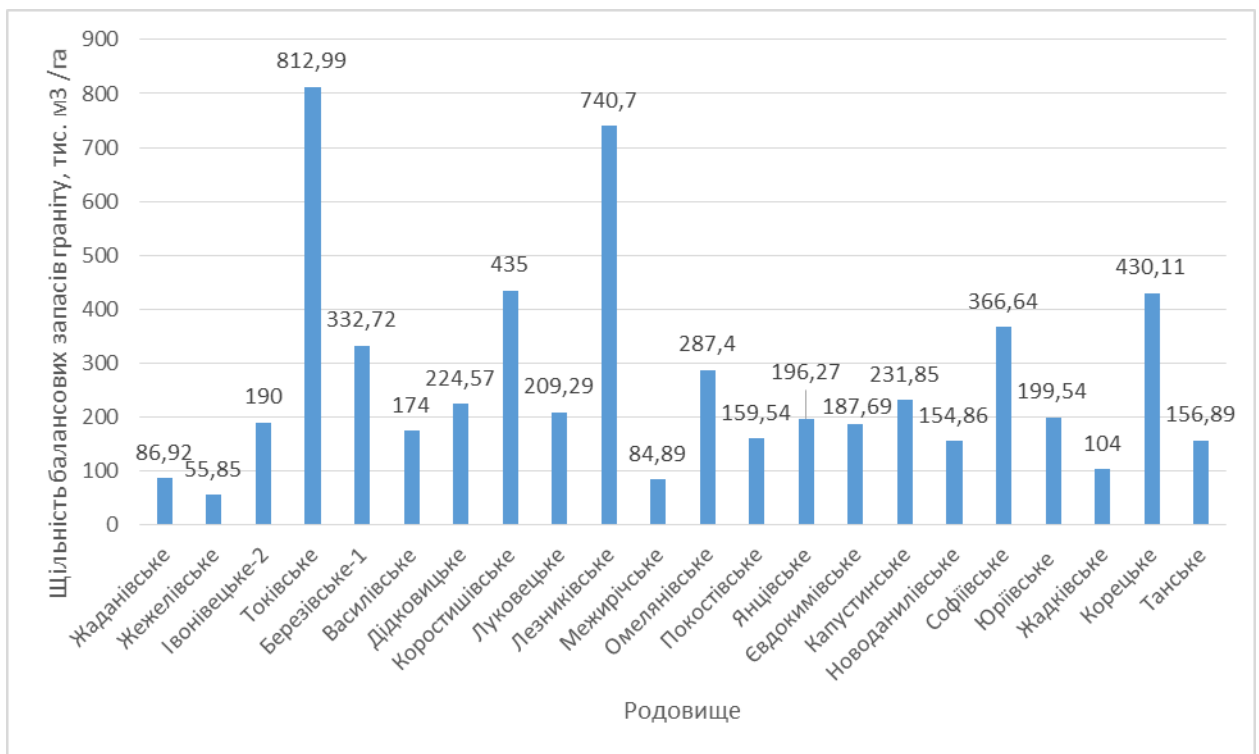


Рис. 1.14. Щільність запасів граніту на території досліджених родовищ України тис. м³ на 1 га

Щільність запасів граніту в Україні коливається від 55,85 тис. м³/га у Жезелівському родовищі до 812,99 тис. м³/га у Токівському родовищі.

Щільність запасів граніту в досліджених родовищах України в розрізі областей наведено на рис. 1.15.



Рис. 1.15. Щільність запасів граніту в досліджених родовищах України в розрізі областей тис. м³ на 1 га

За щільністю запасів граніту в досліджених родовищах України найбільше значення має Дніпропетровська область – 812,99 тис. м³/га, а найменше припадає на Вінницьку область – 66,49 тис. м³/га.

Порядок надання спеціальних дозволів на користування надрами визначає суб'єктів, яким може бути надано дозвіл на користування надрами, граничні терміни дії, призупинення та продовження дозволів, випадки надання дозволу без проведення аукціону та розмір компенсації державі при цьому, що узагальнено на рис. 1.16.

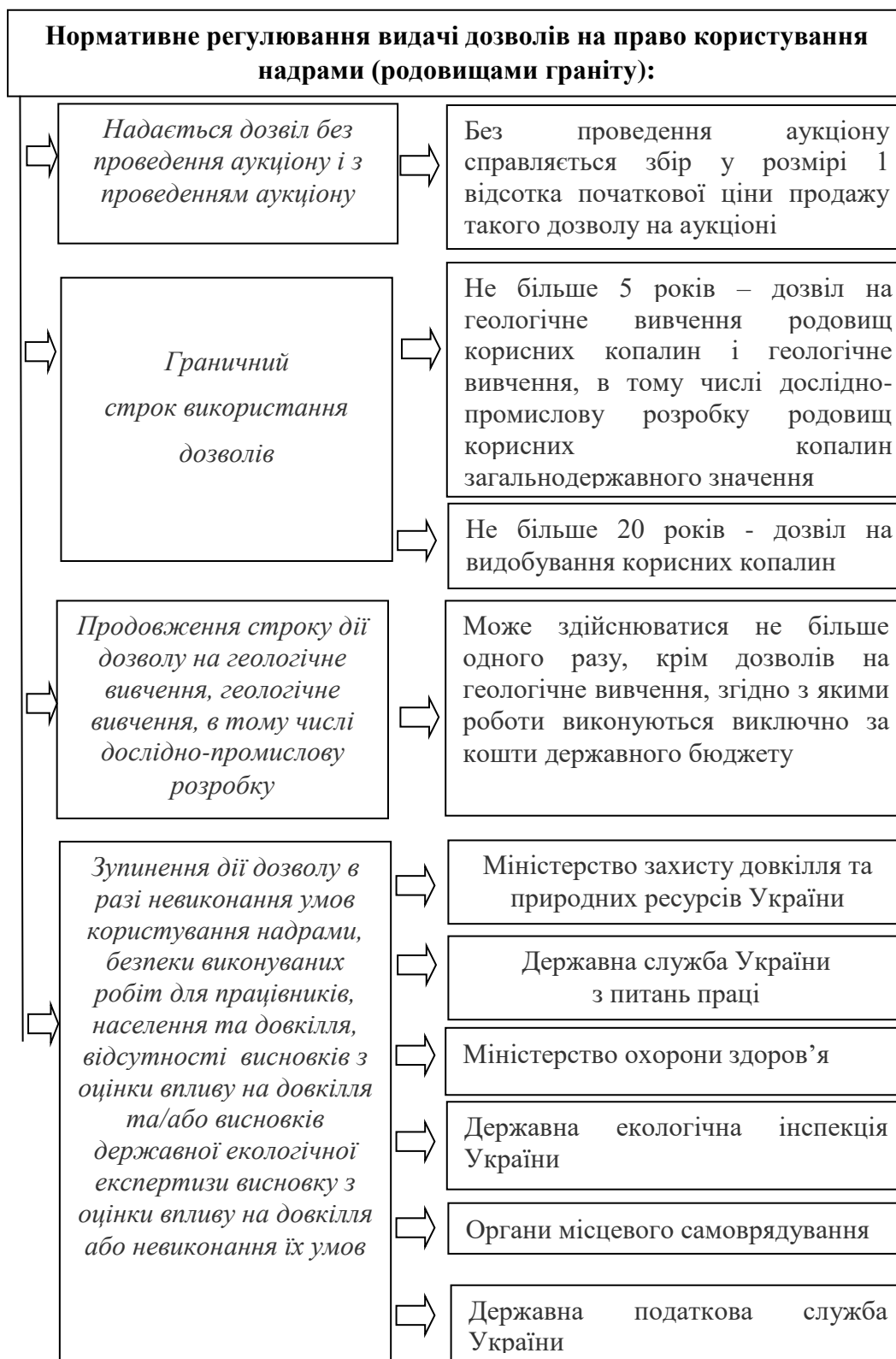


Рис. 1.16. Нормативне регулювання видачі, продовження та зупинення строку дії дозволів на право користування надрами (родовищами граніту)*

* Джерело: побудовано на основі [102].

За даними Державної служби геології та надр України [16] надходження до Держбюджету України від продажу спеціальних дозволів на право користування родовищ для видобування граніту за 2021 рік склало 65,7 млн. грн., а в 2022 р. лише 9 млн. грн. Протягом цих років найбільш фінансово успішними були продажі дозволів на користування вуглеводними, 545,2 млн., а у 2022 р. – 1322 млн. грн. Якщо порівняти ціну продажу і стартову ціну, то у 2022 р. найбільший темп приросту припадає на кам'яне вугілля 12387 %, причому на граніт лише на 22 % зростання відбулося, а у 2021 р. найбільший показник темп приросту припадає на ліпарит (має магматичне походження, аналог граніту) 3119 %, а щодо граніту відбулося зниження ціни на 52 %. Незважаючи на те, що ціна продажу прав користування родовищ по видобуванню граніту була менша за стартову у 2021 році спостерігається більша сума надходжень до Державного бюджету на 56,7 млн. грн., ніж у 2022 році.

Відповідно до ст. 24 Гірничого Закону України гірниче підприємство при проведенні гірничих робіт повинно мати: спеціальний дозвіл на користування надрами; акт про надання гірничого відводу (для гірничих об'єктів, розробка родовищ корисних копалин на яких здійснюється підземним способом); технічний проект, затверджений і погоджений у встановленому порядку; геолого-маркшейдерську, технічну та обліково-контрольну документацію (календарні плани розвитку гірничих робіт, проекти, паспорти, схеми). Вся технічна документація повинна вестися відповідно до вимог правил безпеки, правил технічної експлуатації, єдиних правил безпеки при підливних роботах та інших нормативно-правових актів [10].

Види дозволів на користування надрами при видобуванні граніту відповідно до чинного Порядку надання спеціальних дозволів на користування надрами наведено на рис. 1.17.



Рис. 1.17. Види дозволів на користування надрами при видобуванні граніту відповідно до чинного Порядку надання спеціальних дозволів на користування надрами*

*Джерело: побудовано на основі [102]

Після отримання дозволу на користування корисними копалинами слід оформити Акт гірничого відводу при видобуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах, умовою для надання якого є затверджений проект розробки родовища корисних копалин або будівництва гірничодобувного об'єкта чи підземної споруди, не пов'язаної з видобуванням корисних

копалин відповідно до Положення про порядок надання гірничих відводів [100].

Управління гранітним кар'єром, як вважає Жанг Ксяоян, передбачає пошук способу ефективного вилучення граніту з землі та переробки його в придатну для використання форму [154]. Вчений відмітив серед етапів управління кар'єром: отримання дозволів, розробку плану роботи кар'єру, процес придбання необхідного матеріально-технічного забезпечення, організацію технології обробки граніту.

На основі вивчення площ, обсягів запасів розвіданих корисних копалин, щільності розміщення запасів, геологічної будови 22 досліджених родовищ граніту Житомирської, Вінницької, Рівненської, Дніпропетровської, Запорізької, Черкаської, Кіровоградської, Миколаївської областей з'ясовано наступне:

1. З 22 досліджених родовищ граніту більшість 15, тобто 68,18 % мають просту будову. Проста і складна будова визначається за ступенем однорідності складу гірських порід.

2. Досліджені дані про обсяги запасів граніту свідчать про найбільшу концентрацію даного виду нерудних корисних копалин у Токівському родовищі Дніпропетровської області 62600 тис. м³ та Лезниківському – 57403,97 тис. м³, що розташоване у Житомирській області. Найменший обсяг запасів граніту мають Жаданівське родовище Вінницької області 226 тис. м³ та Євдокимівське Кіровоградської області 243,67 тис. м³.

3. За площею родовищ серед всіх регіонів, де є поклади граніту найбільшу площу має Житомирська область 163,47 га (39 %) з вісьмома родовищами, а найменшу – Черкаська область 6,10 га або 2 %, де розробляється тільки одне родовище.

4. Родовища граніту за потужністю розкривних робіт можна розглядати в розрізі пухкого і скельного розкривів. Найбільше значення потужності пухкого розкриву мають Березівське-1 родовище – до 16 м та Дідковицьке

родовище – до 20 м. Середня потужність скельного розкриву в Омелянівському родовищі сягає до 18,1 м.

5. За щільністю запасів граніту в досліджених родовищах України найбільше значення має Дніпропетровська область – 812,99 тис. м³/га, а найменше припадає на Вінницьку область – 66,49 тис. м³/га.

Результати проведеного дослідження 22 родовищ граніту в Україні дозволяють стверджувати, що галузевими особливостями, що впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах, є наступні:

1) обмеженість запасів корисних копалин впливає на фактичний період функціонування підприємства;

2) сезонний попит на продукцію;

3) результатами видобутку можуть бути основні, спільно залягаючі і супутні корисні копалини, що мають промислове значення;

4) розташування підприємства по відношенню до населених пунктів повинно бути узгоджене з безпечністю технологічного процесу для навколишнього середовища, людей;

5) обов'язковість одержання спеціальних дозволів для легітимного надрокористування;

6) родовища граніту відрізняються площею, обсягами розвіданих корисних копалин, щільністю розміщення запасів на території, своєю геологічною будовою, що впливає на якість добутих корисних копалин та ефективність добування корисних копалин.

1.3. Бухгалтерська оцінка витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин та їх класифікація: нормативно-правове регулювання

Управління витратами на розкривні роботи при видобутку корисних копалин в гранітних кар'єрах спрямовано на мінімізацію їх загального розміру, вибір оптимального способу їх проведення (господарського або підрядного), запобігання виникненню непродуктивних витрат в розрізі елементів.

Облік витрат на розкривні роботи має ряд особливостей, зумовлених різноманітними вигодами, що можуть бути наслідком їх здійснення, що викладено міжнародними та національними стандартами обліку. Зокрема, регламентований порядок відображення ефективності відокремлення корисної копалини від гірської породи в складі поточних чи капіталізованих витрат, запасів чи активу розкривних робіт. Тому потребує дослідження практичне застосування чинних нормативних документів щодо обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в діючих гранітних кар'єрах.

Питанням технологічних особливостей здійснення та облікового відображення витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах присвятили праці наступні вітчизняні вчені: Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А. [64], Кузьмінська К.І. [65], Чижевська Л.В., Шендриченко О.М. [134].

Господарські процеси при видобуванні природних ресурсів відкритим способом, на думку Крупки Я.Д., Порохнавець Я.А., включають процес підготовки і розробки родовищ, який передбачає виконання робіт з розкриття плату (буро-підривні роботи; знімання і переміщення родючого шару ґрунту; знімання і перевезення непродуктивної породи; облаштування під'їздів, доріг, огорожі, контрольно-пропускної системи; підведення комунікацій (електроенергії, води тощо); інші підготовчі роботи) [64, С. 84].

Чижевська Л.В., Шендриченко О.М. розкрили технологічну карту обліку на етапі розвідки та оцінки корисних копалин [134, С. 47]. Авторами

узагальнено варіанти виходу продукції внаслідок розкривних робіт та вигоди, які можуть одержати видобувні підприємства в результаті їх проведення: руду для створення запасів та кращий доступ до додаткових обсягів руди. Наведені обґрунтовані розробки авторів є основою для формування облікової політики щодо витрат на розкривні роботи та активів розкривних робіт.

На особливостях обліку витрат на розкривні роботи наголошує Кузьмінська К.І., яка зазначає, що здійснюючи облік фактичних витрат, слід звернути увагу на те, що повторне переміщення порід у межах кар'єру та у відвалах вважається переміщенням гірської маси, і понесені при цьому витрати відносять до собівартості гірничопідготовчих робіт, а обсяг переміщеної породи не включають до обсягу розкривних робіт. На вартість супутньо видобутої під час гірничопідготовчих робіт руди зменшують суму витрат на такі роботи [65, С. 748].

Незважаючи на вагомий внесок вищезазначених науковців, залишаються не достатньо дослідженими наступні питання: класифікація витрат на розкривні роботи для цілей бухгалтерського обліку; облікова політика щодо витрат на розкривні роботи на етапі підготовчому та видобуванні корисних копалин та порядок формування собівартості активу розкривних робіт.

Удосконалення класифікації витрат на розкривні роботи для цілей бухгалтерського обліку та встановлення можливих результатів впровадження облікової політики щодо їх оцінки на різних етапах життєвого циклу гранітного кар'єру дозволить формувати повну, достовірну і точну інформацію про собівартість готової продукції та структуру активів в Балансі.

Порівняння основних положень МСФЗ 6 і НП(С)БО 33 Виговською Н.Г., Остапчук Т.П., Чижевською Л.В. дозволило констатувати спільні риси: порядок визнання, класифікації активів розвідки. Основними відмінностями є те, що в МСФЗ 6 більшу увагу приділено регламентації порядку відображення змін в облікових політиках та зменшення корисності активів розвідки, а в НП(С)БО 33 наведено деталізований перелік витрат на розвідку. Тлумаченням КТМФЗ 20

"Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" регламентовано порядок визнання, первісну оцінку та подальшу оцінку активу розкривних робіт, віднесення активу розкривних робіт до складу необоротних активів; порядок і метод нарахування амортизації [6].

Основними нормативними документами, що регулюють питання розвідки, оцінки запасів корисних копалин, є МСФЗ 6 "Розвідка та оцінка запасів корисних копалин", Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин". Визнання та структуру витрат на розкривні роботи регламентують Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі", а також Додаток № 1 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг у промисловості) «Номенклатура статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях».

До витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях відповідно до Номенклатури статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях віднесено: 1) витрати на дорозвідування родовищ, 2) витрати на очищення території зони відкритих гірничих робіт, майданчиків для зберігання родючих шарів ґрунту, що використовується для наступної рекультивації земель; 3) витрати на обладнання тимчасових під'їзних доріг для вивезення видобутої сировини; 4) витрати на проходження підготовчих гірничих виробок; 5) витрати на розкривні та інші види робіт; 6) витрати на відшкодування витрат сільськогосподарського виробництва при вилученні угідь для розширення видобутку мінеральної сировини [14].

До складу витрат на розкривні та інші види робіт належать витрати на оплату праці робітників, зайнятих на відбійних, вантажних та інших роботах; відрахування на державне соціальне страхування та обов'язкові страхові внески до Пенсійного фонду; витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів; витрати палива й енергії; амортизаційні відрахування від вартості основних фондів; оплата послуг інших підприємств; інші витрати [14].

В основу побудованого алгоритму (рис. 1.18) покладено порядок визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як активу (необоротного і оборотного) відповідно до Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі".

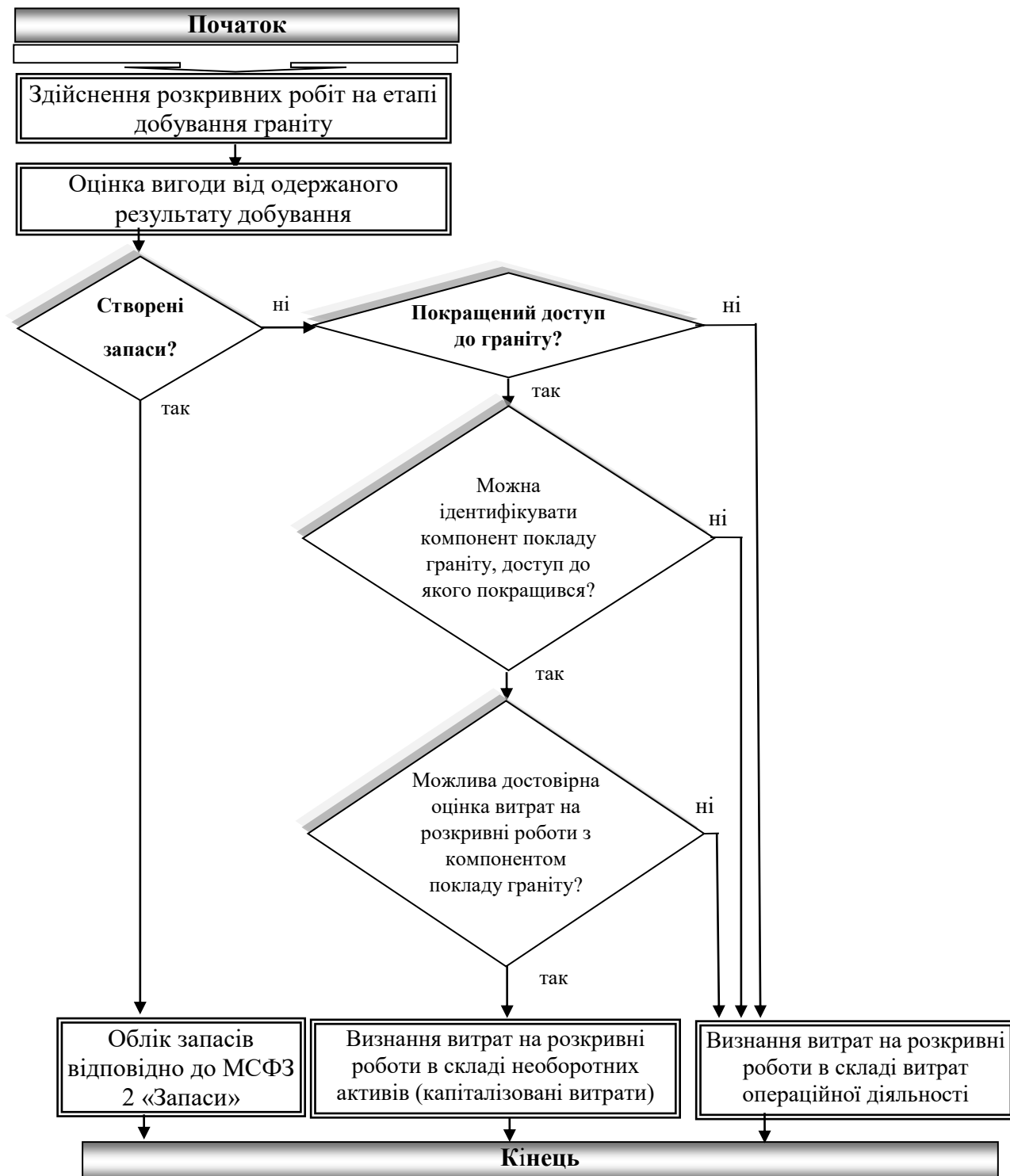


Рис. 1.18. Алгоритм визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як необоротного і оборотного активів*

* Джерело: власна розробка

В разі неможливості визначити вартість одержаних запасів та активу розкривних робіт витрати на розкривні роботи слід розподілити на основі бази розподілу.

Прикладами таких показників є: а) вартість створених запасів порівняно з очікуваною вартістю; б) обсяг видобутої порожньої породи порівняно з очікуваним обсягом, для даного обсягу видобутку руди; та в) вміст мінералу у видобутій руді порівняно з очікуваним вмістом мінералу, що буде видобутий, для даного обсягу видобутої руди [126]. За базу розподілу можна обрати обсяг видобутої порожньої породи порівняно з очікуваним обсягом.

За результатами наукового дослідження прийняті до впровадження в діяльність ПрАТ «Бехівський спеціалізований кар'єр» алгоритм визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування корисних копалин як необоротного і оборотного активів, що підтверджено довідкою про впровадження № 36 від 20.02.23 р.

Для повноти відображення витрат на проведення розкривних робіт в бухгалтерському обліку слід розглянути класифікацію, що дозволить розмежувати їх на різних стадіях технологічного процесу та управляти їх структурою (рис. 1.19).



Рис. 1.19. Класифікація витрат на розкривні роботи для цілей бухгалтерського обліку*

*Джерело: власна розробка

Запропонована класифікація враховує вимоги Додатку № 1 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг у промисловості) «Номенклатура статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях» щодо структури витрат за елементами, норми Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" щодо визнання запасів та активу розкривних робіт.

Класифікація розкриває відображення в обліку вигід як ефективності розкривних робіт у вигляді сформованих запасів корисних копалин або визнання в складі основних засобів і нематеріальних активів в разі покращення доступу до ідентифікованого виду корисної копалини та можливості достовірно визначити розмір витрат на розкривні роботи, що були понесені для цієї ідентифікації.

Основними видами діяльності АТ "Коростенський кар'єр" є 08.11 «Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю» та 08.12 Добування піску, гравію, глини і каоліну. На підприємстві регламентований наступний порядок капіталізації витрат на розкривні роботи.

Розкривну породу та інші матеріали гірничодобувних відходів необхідно видалити перед експлуатацією розробки для отримання доступу до покладів граніту. Цю діяльність називають витратами на розкривні роботи до початку експлуатації, і вона капіталізується у складі собівартості незавершеного будівництва. Визначення того, чи витрати відносяться до розкривних робіт до початку експлуатації чи після початку експлуатації, базується на основі схваленого плану розробки кар'єру. У випадку будь-яких суттєвих подальших змін до даного плану, проводиться повторна перевірка обліку та відповідне коригування капіталізованих витрат. Витрати на розкривні роботи після початку експлуатації капіталізуються, коли діяльність з розкривання на етапі експлуатації розробки призводить до покращення доступу до корисної копалини [110]. Тобто умовою для капіталізації витрат на розкривні роботи в

АТ "Коростенський кар'єр" встановлено покращення доступу до корисної копалини, що відповідає нормам п. 9 Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" [126].

На ТДВ «Березівський кар'єр» основним видом діяльності є 08.12 Добування піску, гравію, глини і каоліну. Під час здійснення гірничих робіт відкритим способом необхідно зняти порожні породи («покривні / розкривні породи»), щоб отримати доступ до покладів граніту. На етапі підготовки кар'єру (до початку добування на окремому уступі або горизонті) витрати на розкривні роботи капіталізують як частину витрат на розробку та спорудження кар'єру, які після початку добування амортизуються. Витрати на розкривні роботи на етапі добування капіталізуються в актив розкривних робіт. Актив амортизується прямолінійним методом протягом строку корисного використання, що встановлюється у межах терміну дії дозволу на користування надрами – 20 років [134, С. 45]. Тобто Положенням про облікову політику передбачено нарахування амортизації на даний актив розкривних робіт саме прямолінійним методом.

На досліджених підприємствах ТДВ «Березівський кар'єр» та АТ "Коростенський кар'єр" витрати на розкривні роботи визнаються як капіталізовані відповідно до МСФЗ.

Висновки до розділу 1

В ході дослідження теоретичних аспектів бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах одержано наступні результати:

1. Дослідження характеристик корисних копалин, які визначають способи видобутку, їх кондиційність, ймовірність відновлення дозволило уточнити місце граніту в загальній класифікації корисних копалин: за значенням при формуванні доходів бюджету (загальнодержавного значення), за фізичним станом (тверді), за умовами утворення розрізняють корисні копалини ендегенні (магматичні), за способом видобування (добути відкритим способом); за вичерпністю (вичерпні), за можливістю відновлення (невідновлювальні), за відходомісткістю технології видобутку (відходомісткі). Це зумовлює необхідність організації та ведення обліку нарахування та погашення грошовими коштами плати за користування надрами загальнодержавного значення, екологічного податку, податку на додану вартість, витрати на природохоронні заходи, рекультиваційні заходи, контроль за планом видобутку.

2. Статистичні дані про кількість діючих суб'єктів господарювання в Україні за КВЕД 08.1 «Добування каменю, піску та глини» за 2010-2021 рр. свідчать про максимальну активність в 2013 році – 1132 од. та мінімальну 791 од. в 2016 р. в 2021 році відбулося зростання кількості суб'єктів на 50 од. порівняно з 2020 р. та на 82 од. менше, ніж у 2010 р.

3. Результати зовнішньої торгівлі гранітом України з 36 країнами світу протягом 2021 року: 1) країни, з якими були проведені експортні операції – 28; 2) тільки експортні операції – 22; 3) країни, з якими були проведені імпорتنі операції – 14; 4) тільки імпорتنі операції – 8; 5) країни, з якими були проведені як експортні, так і імпорتنі операції – 6.

4. З 22 досліджених родовищ більшість 15, тобто 68,18 % мають просту будову. Досліджені дані про обсяги запасів граніту свідчать про найбільшу

концентрацію даного виду нерудних корисних копалин у Токівському родовищі Дніпропетровської області 62600 тис. м³ та Лезниківському – 57403,97 тис. м³, що розташоване у Житомирській області. За площею родовищ серед всіх регіонів, де є поклади граніту найбільшу площу має Житомирська область 163,47 га (39 %) з вісьмома родовищами.

Побудова рівняння регресії та розрахунок коефіцієнту детермінації дозволили встановити, що серед факторів, що впливають на балансові запаси граніту в 22 родовищах в Україні, 69 % припадає на площу родовища, а решта на інші фактори, зокрема середню потужність розкритих порід, що вимірюється в м.

5. Вважаємо, що галузевими особливостями, що впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат на розкриті роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах: 1) обмеженість запасів корисних копалин впливає на фактичний період функціонування підприємства; 2) сезонний попит на продукцію; 3) результатами видобутку можуть бути основні, спільно залягаючі і супутні корисні копалини, що мають промислове значення; 4) розташування підприємства по відношенню до населених пунктів повинно бути узгоджене з безпечністю технологічного процесу для навколишнього середовища, людей; 5) обов'язковість одержання спеціальних дозволів для легітимного надрокористування; 6) родовища граніту відрізняються площею, обсягами розвіданих корисних копалин, щільністю розміщення запасів на території, своєю геологічною будовою, що впливає на якість добутих корисних копалин та ефективність добування корисних копалин;

6. Витрати на розкриті роботи – це витрати на відкриті гірничі роботи, пов'язані з покращенням доступу до корисної копалини і можливістю її відокремити від гірської породи. Вони включають підготовку гірських порід до виймання за допомогою вибухових робіт, виймання та навантаження гірських порід, їх переміщення та утворення відвалів.

7. Основними нормативними документами, що регулюють питання розвідки, оцінки запасів корисних копалин, є МСФЗ 6 "Розвідка та оцінка запасів корисних копалин" та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин". Визнання витрат на розкривні роботи в складі запасів та необоротних матеріальних і нематеріальних активів регламентує Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі". Додаток № 1 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг у промисловості) «Номенклатура статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях» регламентує зміст і характеристику статей витрат на розкривні роботи на підготовчих роботах при добуванні граніту в родовищах.

8. Розроблено класифікацію витрат на розкривні роботи при видобутку корисних копалин в гранітних кар'єрах для цілей бухгалтерського обліку за наступними ознаками: 1) за економічними елементами; 2) за періодом визнання в складі витрат; 3) залежно від стадії життєвого циклу технологічного процесу видобутку корисних копалин; 4) залежно від суб'єкта виконання; 5) за ступенем завершеності розподілу між запасами та активом розкривних робіт; 6) за одержаними результатами внаслідок їх здійснення; 7) за рівнем капіталізації; 8) за результатами порівняння витрат на розкривні роботи і одержаних вигід та можливістю включення витрат до вартості активів.

9. Розроблений алгоритм порядку визнання витрат на розкривні роботи необоротними матеріальними і нематеріальними активами та запасами на стадії добування граніту дозволяє ідентифікувати вигоди від одержаного результату добування. В разі неможливості визначити вартість одержаних запасів та активу розкривних робіт витрати на розкривні роботи слід розподілити на основі бази розподілу.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора: [28, 29, 33, 34, 96, 99, 155].

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА РОЗКРИВНІ РОБОТИ ПРИ ДОБУВАННІ ГРАНІТУ

2.1. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту

Для видобутку каменю, піску та глини використовуються кар'єри. Видобуток граніту здійснюється відкритим способом, що характеризується необхідністю проведення підготовки поверхні кар'єрного поля; відкриття родовища; розкривних робіт, тобто виймання порожніх порід, що містять граніт або його покривають; видобувних робіт; рекультивації земель. Це зумовлює необхідність ведення обліку витрат на розвідку та оцінку корисних копалин; витрат на розкривні роботи; необоротних матеріальних та нематеріальних активів; нарахування та сплати екологічного податку і рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин; формування та цільового використання резерву на рекультивацію кар'єру.

Розробка Положення про облікову політику забезпечить вибір методу нарахування амортизації на необоротний актив відповідно до вимірних ймовірних вигід від його використання, об'єктивність структури активів та витрат на основі критеріїв розмежування витрат на розкривні роботи на капіталізовані та поточні, порядок формування собівартості готової продукції відповідно до її кондиційності, що сприятиме раціональному використанню кар'єрів, їх рентабельності та плануванню рекультиваційних заходів для їх відновлення.

Розглянемо ступінь розкриття галузевих особливостей облікової політики видобувного підприємства в працях науковців. Зубілевич С.Я. розглядає наступні ознаки доходів для розкриття у примітках до фінансових звітів відповідно до МСФЗ 15: тип товару або послуги (наприклад, вид продукції); географічний регіон (наприклад, країна); ринок або тип клієнта

(наприклад, клієнти – суб'єкти підприємницького та державного секторів); тип договору (наприклад, договори з фіксованою ціною та змінною складовою); тривалість договору (короткострокові і довгострокові); час передачі товарів або послуг (наприклад, дохід визнаний у певний момент часу, і дохід, визнаний з плином часу); та канали продажу (наприклад, товари, які продаються безпосередньо клієнтам, і товари, які продаються через агентів) [3, С. 82-83]. Поза увагою залишилися класифікаційні ознаки доходів: за видами діяльності, за критеріями визнання в звітному періоді, за забезпеченістю оплати, за географією збуту, за податками, що нараховуються.

Зоріна О.А., Петраковська О.В., Юрченко О.А. проаналізували вимоги до розкриття елементів облікової політики відповідно до Методичних рекомендацій щодо формування облікової політики та їх вплив на Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів та Звіт про власний капітал [52, С. 57]. Групування елементів облікової політики за конкретними об'єктами бухгалтерського обліку, наприклад, основні засоби, нематеріальні активи, запаси, резерв сумнівних боргів дозволить комплексно підійти до управління майновим станом та фінансовими результатами, відображеними у фінансовій звітності, для одержання очікуваних фінансових показників.

Чижевська Л.В., Шендриченко О.М. виокремили наступні положення облікової політики видобувного підприємства: інвестиційна нерухомість; запаси; виплати працівникам; капіталізовані витрати на розкривні роботи; витрати на розвідку та оцінку корисних копалин; витрати на розробку кар'єру; нематеріальні активи; резерв на рекультивацію кар'єру; витрати на позики; визнання доходів [134, С. 43-46]. При цьому не знайшли розкриття загальні засади організації обліку на видобувних підприємствах з позиції впливу видобутку на оцінку економічних вигід від використання основних засобів і нематеріальних активів, розподіл загальновиробничих витрат між видами готової продукції, розмежування результатів виробництва за

основними та додатковими витратами, понесеними на доведення їх до стану кондиційності та точність обчислення собівартості відповідно до фактичних витрат для відображення в бухгалтерському обліку достовірних фінансових результатів від реалізації готової продукції, а, отже і фінансового результату від операційної діяльності.

Визначення обсягів, собівартості, ціни та очікуваної виручки від реалізації дозволить чітко розподілити непрямі витрати між видами продукції і обґрунтувати класифікацію результатів видобутку декоративного каменю на гранітних кар'єрах як різновиди готової продукції (основна, супутня, побічна) та відходи.

Науковцями охарактеризовано нормативно-правове регулювання облікової політики та показано її взаємозв'язок зі складанням окремих форм фінансової звітності. Особливої уваги заслуговує окреслення основних засад договірної політики, ведення аналітики за договорами, що дозволить здійснювати більш ефективний контроль за отриманими доходами і визначити найбільше джерело його надходження. Науковцями охарактеризовано облікову політику щодо створення резерву на рекультивацию, однак не розкрито строки, загальний розмір, порядок визначення щорічних відрахувань, особливості відображення фінансових витрат.

Незважаючи на значні напрацювання науковців в області елементів облікової політики, договірної політики, окремі аспекти облікової політики в розпорядчих документах видобувного підприємства потребують додаткових досліджень: питання класифікації, оцінки, нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів на різних етапах життєвого циклу гранітного кар'єру, забезпечень зобов'язань щодо рекультивации кар'єру, формування собівартості окремих видів щєбєневої продукції для формування об'єктивної оцінки ефективності видобутку корисних копалин та виробництва супутніх продуктів.

Для уточнення елементів облікової політики витрат на розкривні роботи необхідно охарактеризувати законодавче регулювання загальних підходів облікової політики незалежно від виду економічної діяльності, визначити специфічні елементи облікової політики видобувних підприємств; виявити спільні риси та розбіжності у застосованих способах ведення обліку на підприємствах, що здійснюють видобуток граніту та виробництво щебеневої продукції на гранітних кар'єрах.

Облікова політика – це комбінація обраних найбільш раціональних правил ведення обліку та складання звітності з переліку альтернативних варіантів, регламентованих чинним законодавством, що враховує галузеві особливості діяльності підприємства, його розмір, масштаби діяльності, ринки збуту та дозволяє відобразити очікувані економічні вигоди від використання ресурсів відповідно до стратегії розвитку, що відповідає інтересам власників.

Загальні положення управління активами, власним капіталом та зобов'язаннями, доходами, витратами та фінансовими результатами визначено в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [75]. Дані Методичні рекомендації містять характеристику структури розпорядчого документу про облікову політику щодо необоротних активів, запасів, формування собівартості продукції, а також умови вибору прямолінійного методу нарахування амортизації основних засобів та умови формування забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель, що призводить до збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів тощо.

Однак для видобувних підприємств розроблено МСФЗ 6 "Розвідка та оцінка запасів корисних копалин" та Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі", а також Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин".

Не врахування вимог даних нормативних документів при розробці облікової політики може призвести до неповного ведення обліку необоротних

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
6	Метод нарахування амортизації нематеріальних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
7	Оцінка запасів та методи їх списання при вибутті	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-
8	Порядок формування собівартості основної і супутньої продукції	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
9	Порядок формування та використання резерву сумнівних боргів та забезпечень зобов'язань	-	-	+	+	+	+	+	+	-	-
10	Склад та підходи до розподілу і списання витрат майбутніх періодів	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-

*Джерело: побудовано на основі [44, 108, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 131, 132]

Щодо методу нарахування амортизації основних засобів, то на всіх підприємствах використовується прямолінійний метод. Зважаючи на сезонний характер видобутку граніту та різні обсяги виробництва щомісяця, при виборі методу рівномірного розподілу амортизаційних відрахувань не досягається об'єктивність інформації про знос, відображений в обліку, та фактичний відповідно до інтенсивності використання основних засобів, задіяних у видобутку граніту.

Умови, межа суттєвості та механізм проведення переоцінки не регламентовані гранітними кар'єрами, окрім ПрАТ «Коростишівський гранітний кар'єр», де вказано порядок списання дооцінки до складу власного капіталу після припинення визнання відповідного активу, що підлягав переоцінці. Сума накопиченої амортизації на дату переоцінки виключається з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу в ПрАТ "Новопавлівський гранітний кар'єр".

Щодо оцінки виробничих запасів при вибутті, то метод середньозваженої собівартості використовують ТзОВ «Вирівський кар'єр»,

ПрАТ «Коростишівський гранітний кар'єр», АТ «Коростенський кар'єр» та ТзОВ «Гранітний кар'єр», метод ФІФО – у ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр», ПрАТ «Коржівський СГДК» та ТОВ «Омелянівський кар'єр», метод ідентифікованої собівартості – у ПрАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр» та ПрАТ "Новопавлівський гранітний кар'єр".

Порівняльна характеристика змісту специфічних елементів облікової політики 10 вітчизняних гранітних кар'єрів наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика змісту специфічних елементів облікової політики 10 вітчизняних гранітних кар'єрів*

№ з/п	Елементи облікової політики	Підприємства									
		ТзОВ «Вирівський кар'єр»	ПрАТ "Коростишівський гранітний кар'єр"	ПАТ "Янцівський гранітний кар'єр"	ПрАТ "Мало-Бузуківський гранітний кар'єр"	ПрАТ "Коржівський СГДК".	АТ "Коростенський кар'єр"	ТОВ «Омелянівський кар'єр»	ПрАТ "Новопавлівський гранітний кар'єр"	ТОВ «Гранітний кар'єр»	ВАТ "Гніванський кар'єр"
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Порядок формування та використання на забезпечення рекультивацию земель	-	-	-	+	-	+	+	-	-	-
2	Витрати на розкривні роботи та їх розподіл між запасами та активом розкривних робіт	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
3	Витрати на розробку	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-
4	Витрати на розвідку	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-
5	Окремий об'єкт нематеріальних активів «Витрати на розкривні роботи»	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
6	Окремий об'єкт основних активів «Витрати відновлення територій (рекультивация кар'єру)» 3	-	-	-	+	-	+	-	-	+	-

*Джерело: побудовано на основі [44, 108, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 131, 132]

На АТ «Коростенський кар'єр» в процесі виробництва продукції отримується спільна продукція: основна – щєбінь фракційний, камінь будовий, супутня продукція – пісок з відсівів дроблення, отримана у результаті цього процесу, оцінюється за чистою вартістю реалізації, і ця вартість вираховується із первісної вартості основної продукції.

На ПрАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр» регламентовано облікову політику, що містить основні положення Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" та регламентує облік витрат на розкривні роботи та умови визнання їх нематеріальним активом та нарахування амортизації методом суми одиниць продукції, тобто виробничим методом. На етапі добування здійснюється розподіл витрат на розкривні роботи між створеними запасами та активом розкривних робіт на основі обсягу видобутої порожньої породи порівняно з очікуваним обсягом. На ПрАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр» витрати на розкривні роботи під час видобутку корисних копалин визнаються нематеріальним активом. Для нарахування амортизації на актив розкривних робіт використовується метод суми одиниць продукції.

Забезпечення на виплату відпусток, забезпечення на гарантійні ремонти, забезпечення на річні бонуси, забезпечення на аудит, забезпечення на судові справи, забезпечення на соціальні гарантії, забезпечення на рекультивацію земель створені на ТОВ «Омелянівський кар'єр». Досить ґрунтовно описано порядок визнання активу нематеріальним. Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям

визнання, суб'єкт господарювання класифікує генерування активу на: а) етап дослідження; та б) етап розробки.

В ТзОВ «Гранітний кар'єр» виділено три найважливіші елементи облікової політики, що вимагають оцінки та припущення: термін корисного використання основних засобів, знецінення, витрати на розробку. На підприємстві витрати на розробку родовища з видобутку граніту безпосереднє відношення мають до основних засобів. При прийнятті рішення про капіталізацію витрат до уваги беруться очікувані економічні вигоди від використання активу, прогнозні грошові кошти від реалізації проєкту та ставки дисконтування.

ПрАТ «Мало-Бузуківський гранітний кар'єр», ТОВ «Омелянівський кар'єр», АТ «Коростенський кар'єр» створено забезпечення на рекультивацию кар'єру.

З огляду на недостатнє розкриття в досліджених Положеннях про облікову політику особливостей ведення обліку витрат на розкривні роботи відповідно до Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі", запропоновані елементи облікової політики щодо витрат на розкривні роботи наведено в табл. 2.3

Таблиця 2.3

Елементи облікової політики щодо витрат на розкривні роботи*

Об'єкти облікової політики	Запропоновані елементи облікової політики щодо витрат на виробництво
1	2
Оцінка запасів при вибутті	Оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) залежно від унікальності запасів та підходу до формування собівартості в умовах зростання цін на підприємстві
Перелік і склад статей калькулювання розкривних робіт	Самостійно встановлюються підприємством залежно від виконуваних бізнес-процесів в розрізі матеріальних витрат, витрат на оплату праці, єдиний соціальний внесок, амортизаційні відрахування, інші витрати
Критерії розмежування активу розкривних робіт та поточних витрат на добування граніту	Одержані вигоди: покращений доступ до запасів корисних копалин або одержані запаси корисних копалин

1	2
База розподілу витрат на розкривні роботи на збільшення вартості або створення активу розкривних робіт та поточних витрат на добування граніту	Обирається один показник з двох: 1) вартість створених запасів порівняно з очікуваною вартістю; 2) обсяг видобутої порожньої породи порівняно з очікуваним обсягом, для даного обсягу видобутку руди
Визнання активу розкривних робіт нематеріальними активами або основними засобами	Критерії відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Метод нарахування амортизації на актив розкривних робіт	Виробничий або прямолінійний залежно від сезонного характеру діяльності та інтенсивності графіку добування корисних копалин
Документальне забезпечення проведення розкривних робіт	Розроблені первинні документи: «Калькуляція собівартості 1 м3 розкривних порід» (ф. № РР-1), «Акт приймання-передачі виконаних розкривних робіт» (ф. РР-2), «Порівняльна відомість первинного (попереднього) і контрольного замірів виконаних розкривних робіт маркшейдерською службою (форма № РР-3) і «Акт розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт» (ф. РР-4) дозволяють документально підтвердити витрати на виконання окремих бізнес-процесів розкривних робіт та оцінити суму витрат, передану підрядником власнику, а також документально підтвердити фактичну суму витрат на розкривні роботи та розподіл витрат на розкривні роботи між запасами граніту та активом розкривних робіт
Робочий план рахунків	99 «Витрати на розкривні роботи», 23 «Виробництво», 15 «Капітальні інвестиції», 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 26 «Готова продукція»; аналітичні розрізи до них
Звітність	Форми внутрішньої звітності щодо витрат на розкривні роботи

*Джерело : розробка автора

Розроблені первинні документи: «Калькуляція собівартості 1 м3 розкривних порід» (ф. № РР-1), «Акт приймання-передачі виконаних розкривних робіт» (ф. РР-2), «Порівняльна відомість первинного (попереднього) і контрольного замірів виконаних розкривних робіт маркшейдерською службою (форма № РР-3) і «Акт розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт» (ф. РР-4) забезпечують підтвердження сум витрат, здійснених в ході виконання розкривних робіт і контроль маркшейдерською службою повноти виконання технічного завдання.

Умови вибору та доцільність застосування прямолінійного та виробничого методу нарахування амортизації для активу розкривних робіт наведено на рис. 2.1.

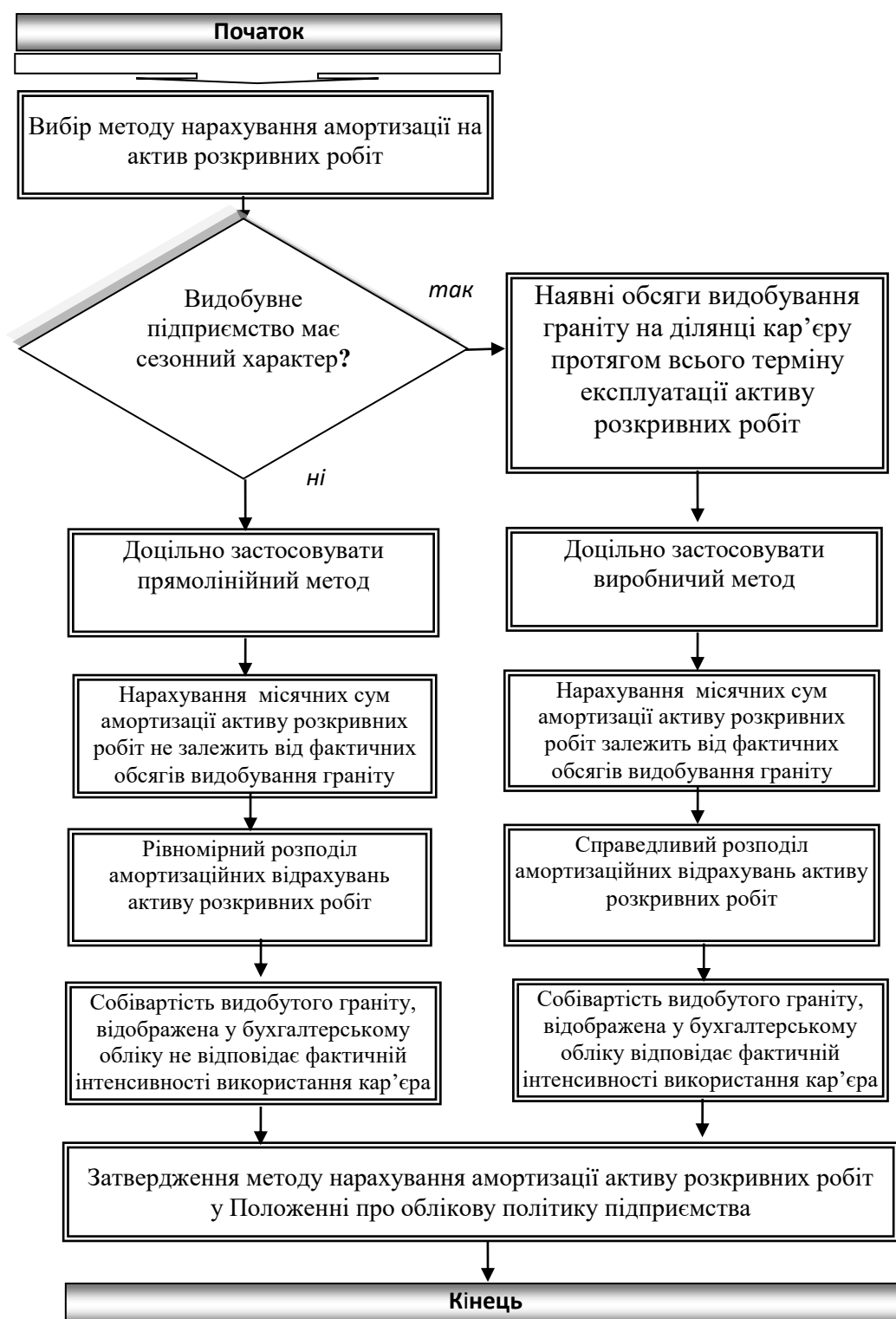


Рис. 2.1. Алгоритм вибору методів нарахування амортизації активу розкривних робіт при видобуванні граніту*

*Джерело: авторська розробка

Розроблений порядок вибору методів нарахування амортизації активу розкривних робіт враховує вимоги НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», Податкового кодексу України та дозволяє розмежувати рівномірний та справедливий розподіл амортизаційних відрахувань відповідно до фактичної інтенсивності використання кар'єра.

В результаті дослідження інформації про облікову політику витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах України з'ясовано наступне:

1. Специфічні об'єкти облікової політики підприємства, що займається добуванням добування каменю, піску та глини, регламентовані МСФЗ 6 "Розвідка та оцінка запасів корисних копалин", Тлумаченням КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі", а також Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин".

2. Порівняльна характеристика підходів до розкриття загальних елементів облікової політики бізнес-процесів в гранітних кар'єрах дозволила встановити наступні спільні риси: підходи до оцінки основних засобів та нематеріальних активів при надходженні за первісною вартістю та прямолінійний метод нарахування амортизації. На досліджених підприємствах спостерігається доволі нечітка позиція щодо умов проведення переоцінки необоротних активів, не конкретизовано індикатор індексу переоцінки для її проведення.

3. Специфічними елементами облікової політики видобувних підприємств, що містяться в їх внутрішніх розпорядчих документах, виступають наступні: порядок формування та використання забезпечення на рекультивацію земель; витрати на розкривні роботи та їх розподіл між запасами та активом розкривних робіт; витрати на розробку; витрати на розвідку; окремий об'єкт нематеріальних активів «Витрати на розкривні роботи»; окремий об'єкт основних активів «Витрати з відновлення територій (рекультивація кар'єру)». На більшості досліджених підприємств специфічні

елементи не є внутрішньо регламентованими для застосування при веденні обліку та складанні фінансової звітності.

Для дотримання чинного законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи розроблено елементи облікової політики. На ТОВ «БІЕМБІСІ-ГРАНІТ» впроваджено рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин, документальне забезпечення та елементи облікової політики за даними операціями (довідка № 84 від 26.12.22 р.).

2.2. Документування бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту

Документальне підтвердження фактично здійснених операцій з проведення розкривних робіт є підставою для облікового відображення та розкриття у фінансовій звітності інформації про результати видобування корисних копалин та є об'єктивними доказами законності діяльності в разі виникнення судових спорів.

Видобування корисних копалин передбачає контроль з боку державних органів щодо цільового використання дозволів на користування надрами, повноти сплати податків, зборів та виконання договірних зобов'язань замовника щодо оплати та підрядника щодо дотримання термінів, повноти виконання та якості при виконанні розкривних робіт.

Судова практика протягом 2018-2022 рр. підтверджує наявність суперечливих положень договорів підряду та недостатнє документальне підтвердження результатів виконання підрядником, а також приймання й оплати замовником виконаних розкривних робіт (рис. 2.2).

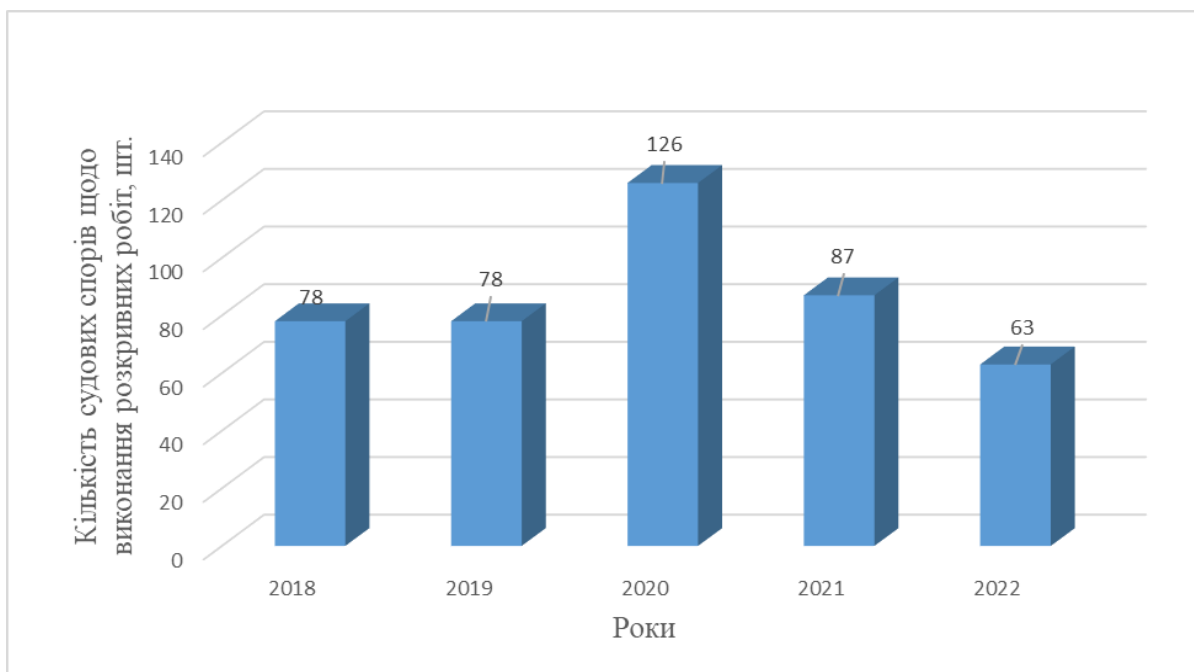


Рис. 2.2. Динаміка кількості судових спорів щодо розкривних робіт за даними Єдиного державного реєстру судових рішень в Україні*

*Джерело: побудовано на основі [18]

Найбільша інтенсивність судових спорів протягом 2018-2022 рр. припадає на 2020 рік, а найменша – на 2022 рік. Для уникнення підстав для необхідності підтверджувати фактичне здійснення, повноту та оцінку виконаних розкривних робіт, розглянемо типову документацію, що дозволить сформулювати взаємозв'язки між різними документами та можливі підстави для підтвердження законності здійснюваної діяльності в разі потреби у судовому порядку.

Дані про вартість розкривних робіт станом на червень 2023 року наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Дані про вартість розкривних робіт станом на червень 2023 року*

№ зп	Родовища граніту	Обсяг розкривних робіт, тис. м ³	Середня висота розкривних порід, м	Вартість розкривних робіт, млн. грн.
1	Крюківське	140	8	10,5
2	Хлистунівське	120	16-21,8	9,9
3	Пенізевицьке	50	5	5,0

*Джерело: побудовано на основі [118]

Станом на червень 2023 року ціна за 1 м³ розкривних робіт на Крюківському родовищі складає 75 грн., на Хлистунівському – 82,5 грн., а на Пенізевицькому – 100 грн.

Від прийнятого рішення щодо господарського або підрядного способу виконання розкривних робіт залежить вартість виконаних розкривних робіт, склад податків, єдиного соціального внеску, що підлягатиме нарахуванню та сплаті та відповідні об'єкти організації бухгалтерського обліку.

Акт приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг) щодо розкривних робіт в разі підрядного способу проведення затверджується директорами замовника та підрядника.

Гірничим підприємствам із сезонним відкритим способом розробки родовищ корисних копалин і які мають першу групу складності геологічної будови родовища корисних копалин дозволяється виконання маркшейдерського забезпечення сторонніми суб'єктами господарювання на підставі відповідної угоди. При цьому таке підприємство повинно призначити особу, відповідальну за забезпечення виконання всього комплексу необхідних маркшейдерських робіт [103].

Технічне завдання розробляється Маркшейдерською службою або маркшейдером залежно від організаційної структури та групи складності геологічної будови родовища (рис. 2.3).

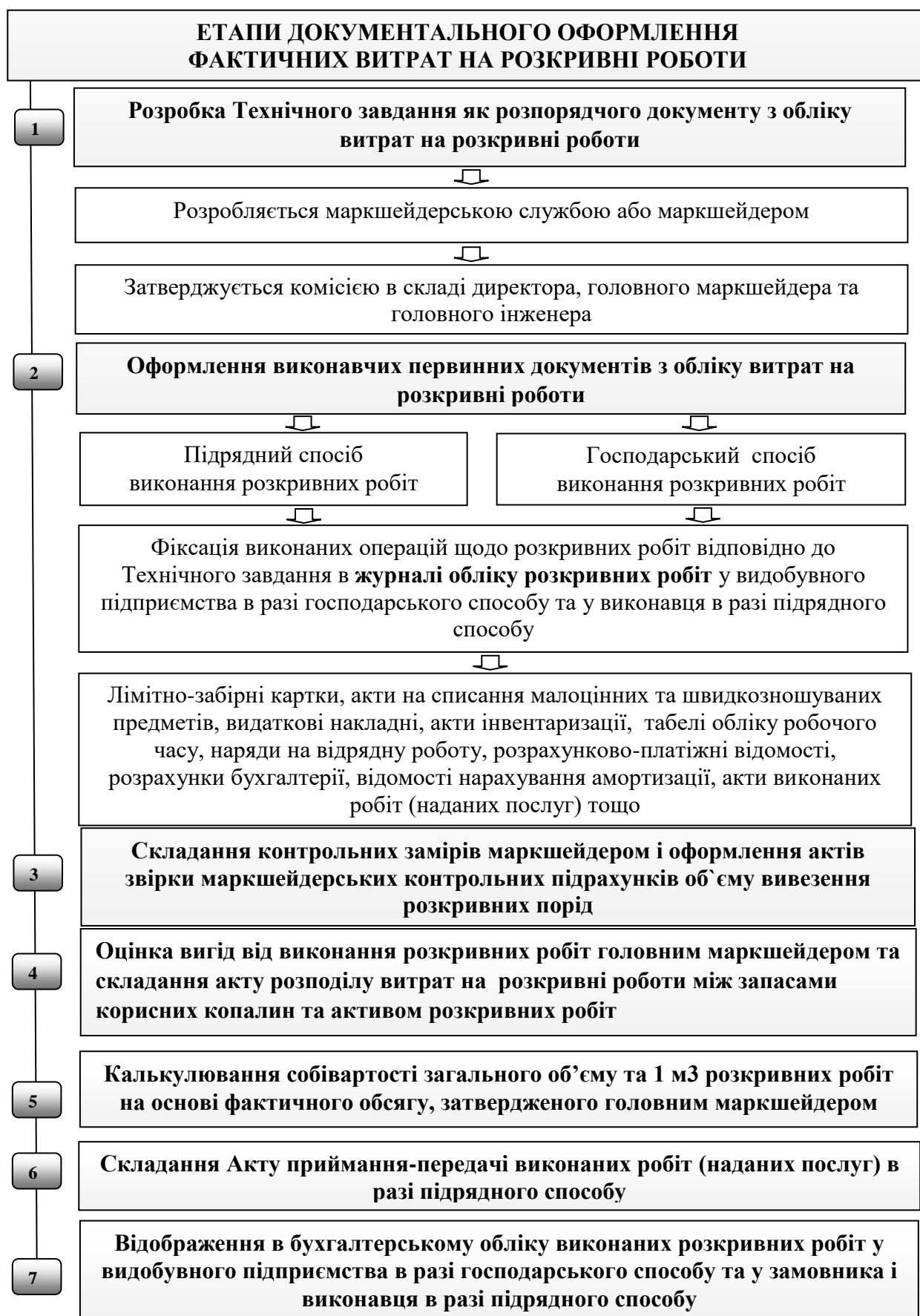


Рис. 2.3. Документальне оформлення фактичних витрат на розкривні роботи*

* Джерело: власна розробка автора

Перед проведенням розкривних робіт на будь-якій стадії життєвого циклу гранітного кар'єру слід оцінити обсяг, технічний стан та можливості використання відповідно до запланованої потужності наявного власного або орендованого матеріально-технічного забезпечення, достатню чисельність кваліфікованого персоналу для виконання технічного завдання, спроможність підприємства з видобування граніту виконувати розкривні роботи власними силами (господарським способом) або залучити стороннє підприємство. І в першому, і в другому випадках підприємство повинно оформити внутрішній розпорядчий документ «Технічне завдання на виконання розкривних робіт».

Змістовне наповнення Технічного завдання на виконання розкривних робіт окреслює вид корисної копалини, її категорію, групу складності родовища (проста або складна), об'єм та складові шарів розкривних порід, терміни виконання та порядок приймання по завершенню маркшейдерських робіт.

В Технічному завданні закладаються вимоги замовника до підрядника щодо обов'язкового встановлення відповідального суб'єкта за забезпечення необхідного обсягу для використання палива для роботи матеріально-технічного забезпечення при виконанні розкривних робіт для досягнення очікуваних результатів.

Порядок оплати за виконані обсяги розкривних робіт замовником те ж регламентується Технічним завданням і пов'язаний з виконанням графіку запланованих розкривних робіт за площею ділянки родовища та об'ємами розкривних порід.

Структуру Технічного завдання на виконання розкривних робіт наведено на рис. 2.4.

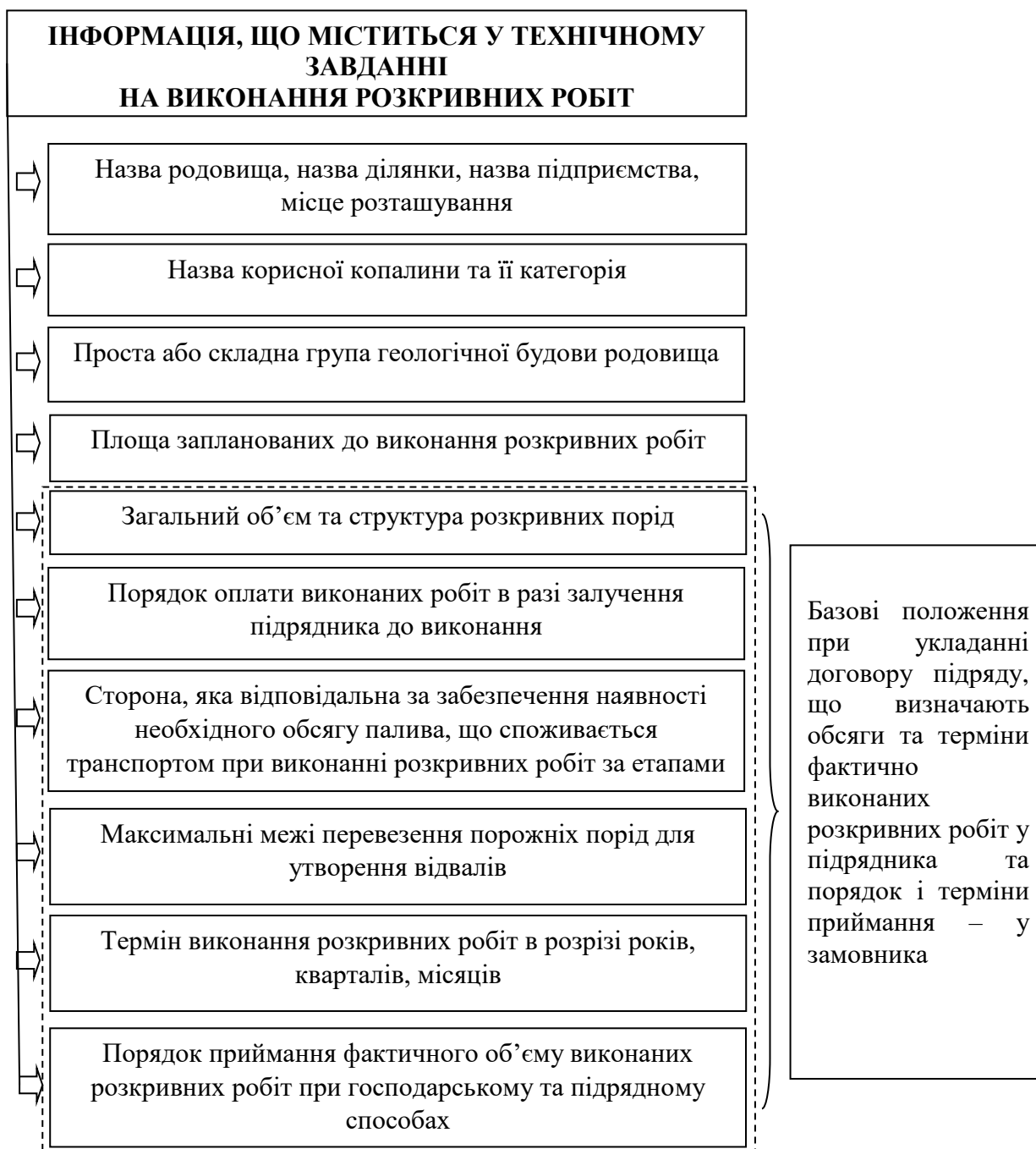


Рис. 2.4. Структура Технічного завдання на виконання розкривних робіт та його зв'язок з договором підряду*

* Джерело: розробка автора

Що стосується відповідальності за забезпечення наявності необхідного обсягу палива, що споживається транспортом при виконанні розкривних робіт за етапами, то на рис. 2.5 наведена регламентована відповідальність за обсяги за якість використаних матеріалів.

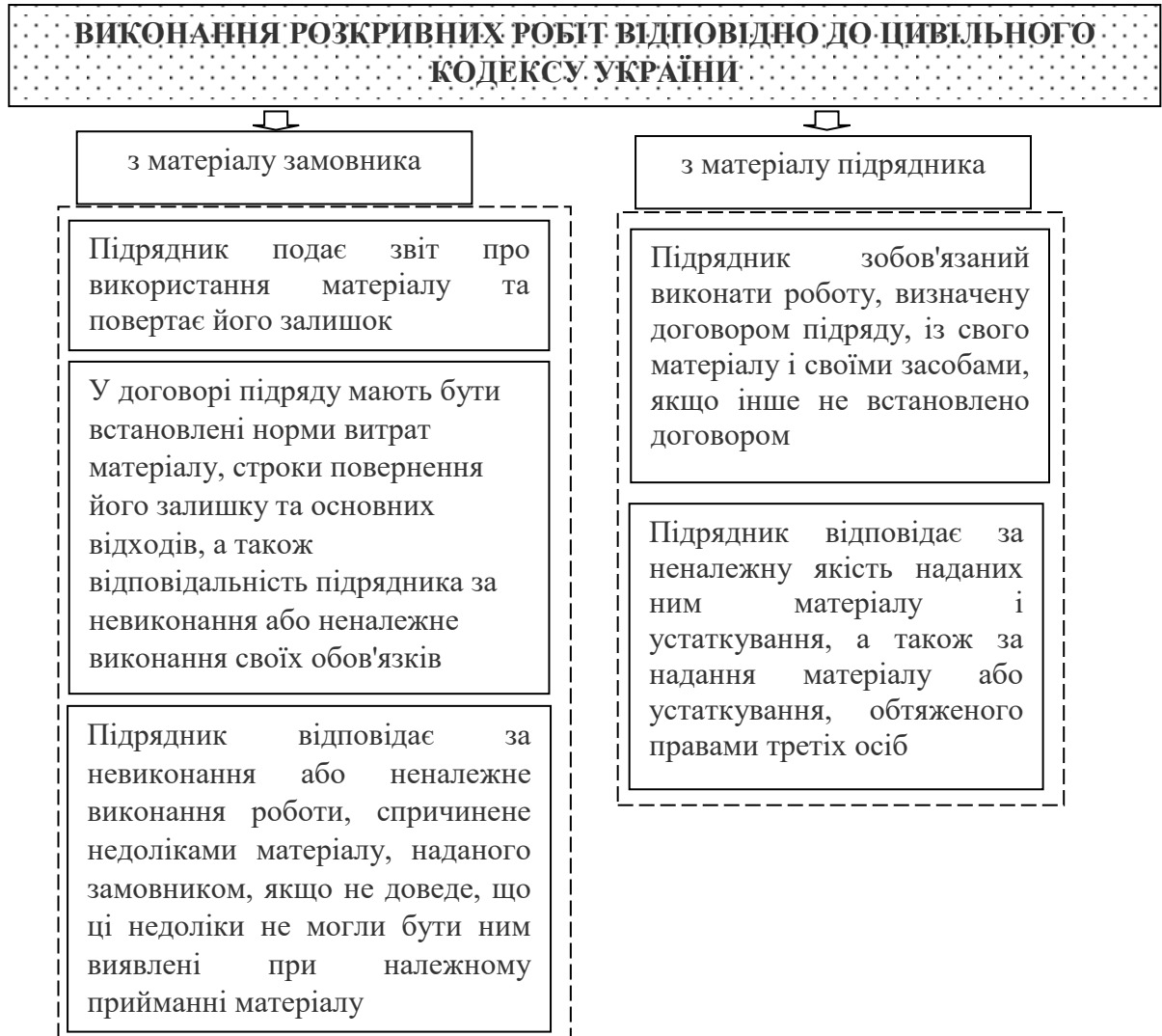


Рис. 2.5. Регламентация Цивільним кодексом України відповідальності сторін договору підряду за якість наданих матеріалів для розкривних робіт*

*Джерело: Цивільний кодекс України ст. 839, 840 [133]

В табл. 2.5 наведено характеристику окремих розділів Технічного завдання, що в подальшому вплине на бухгалтерське відображення окремих бізнес-процесів, що характеризують підготовку до виконання, безпосередньо виконання, здачі виконаних та оплати розкривних робіт.

Таблиця 2.5

Характеристика розділів Технічного завдання на розкривні роботи*

№ з/п	Розділ Технічного завдання на розкривні роботи	Характеристика
1	Назва родовища, назва ділянки, назва підприємства, місце розташування	Підприємство може мати дозвіл на користування декількома родовищами або декількома ділянками родовищ
2	Назва корисної копалини та її категорія	Категорії А, В, С1 і С 2
3	Проста або складна група геологічної будови родовища	В разі 1 групи можна залучити на умовах аутсорсингу маркшейдерські послуги, якщо 2 група-обов'язково штатний маркшейдер
4	Площа запланованих до виконання розкривних робіт	Кожне родовище та його ділянки мають різну щільність покладів корисних копалин тис. м ³ на 1 га, що слід враховувати для підвищення ефективності розкривних робіт
5	Загальний об'єм та структура розкривних порід	Середня потужність розкривних порід відрізняється в кожному родовищі через кліматичні відмінності регіонів України
6	Порядок оплати виконаних робіт в разі залучення підрядника до виконання	Порядок оплати (передоплата, наступна оплата) залежить від довіри до підрядника, кількості укладених угод з ним та досягнених результатів
7	Сторона, яка відповідальна за забезпечення наявності необхідного обсягу палива, що споживається транспортом при виконанні розкривних робіт за етапами	В разі господарського способу саме підприємство, що видобуває граніт, забезпечує необхідні обсяги палива для безперервності технологічного процесу, а в разі підрядного способу – за погодженням сторін
8	Максимальні межі перевезення порожніх порід для утворення відвалів	Залежать від площі ділянок родовища, на яких здійснюються видобувні роботи
9	Термін виконання розкривних робіт в розрізі років, кварталів, місяців	Дозволяє завчасно планувати обсяги видобутку для регулювання маркетингової політики
10	Порядок приймання фактичного об'єму виконаних розкривних робіт при господарському та підрядному способах	Маркшейдер або маркшейдерська служба вимірює фактичний об'єм виконаних розкривних робіт

*Джерело: розробка автора

Технічне завдання на проведення розкривних робіт підрядником, затверджене керівництвом видобувного підприємства, головним інженером та маркшейдером, повинно містити наступну інформацію:

- 1) назву об'єкта (родовища та підприємства) та його місце розташування;
- 2) перелік корисних копалин;

- 3) структуру розкривних порід із зазначенням протяжності ґрунтово-рослинного шару та м'якого покриву тощо;
- 4) загальну площу проведення розкривних робіт;
- 5) об'єми розкривних робіт в розрізі ґрунтово-рослинного шару та м'якого покриву тощо;
- 6) максимальну відстань перевезення ґрунтово-рослинного шару та м'якого покриву тощо;
- 7) терміни виконання робіт із зазначенням об'ємів;
- 8) пально-мастильні матеріали надає замовник або за рахунок виконавця;
- 9) порядок оплати виконаних розкривних робіт;
- 10) порядок приймання-передачі виконаних розкривних робіт замовником (обсяги виконаних робіт приймає маркшейдер).

На практиці непоодинокі випадки, коли роботи з розвідки корисних копалин здійснюють одні суб'єкти, будівництво свердловин чи відкриття родовищ – інші, а їх експлуатацію з метою видобування і переробки природних ресурсів – ще інші. Взаємовідносини між ними у таких випадках здійснюються на умовах підряду (субпідряду), активи у формі розвіданих родовищ чи побудованих свердловин передаються від одного до іншого за відповідну плату. Проте, як із загальнодержавної, так й з галузевої позиції важливо мати інформацію про весь комплекс робіт і витрат щодо реалізації проекту з розробки і видобування корисних копалин для оцінки ефективності конкретних родовищ чи свердловин [64, С. 57].

В разі прийняття рішення про доцільність залучення підрядного підприємства, останній ознайомлюється з Технічним завданням для виконання розкривних робіт, і в разі згоди укладається договір підряду, який захищає юридично обидві сторони щодо своєчасності, повноти, якості виконання розкривних робіт та її оплати відповідно до узгоджених параметрів.

Договір підряду на виконання розкривних робіт може містити такі положення: предмет договору, об'єм та календарні терміни виконання

розкривних робіт, порядок здачі і приймання розкривних робіт, вартість робіт відповідно до термінів виконання та порядок розрахунків, обов'язки замовника та підрядника, межі відповідальності замовника та підрядника, форс-мажорні обставини, юридичні адреси сторін тощо.

Предметом договору на виконання розкривних робіт може бути наступний перелік робіт: 1.2.1 підготовка ділянки під зняття розкривних порід та ділянки під складування розкривних порід (влаштування технологічних доріг, підвезення матеріалу для влаштування технологічних доріг, тримання в належному стан наявних технологічних доріг, вирівнювання ділянок і т.д); 1.2.2 зняття (екскавація) та навантаження розкривних порід в автотранспорт; 1.2.3 перевезення розкривних порід до місця їх складування; 1.2.4 зачистка площі знятих розкривних порід; 1.2.5 складування розкривних порід (формування відвалів: розгортання, вирівнювання) [124].

На практиці на підприємствах, що видобувають граніт, складається Калькуляція 1 м³ розкривних робіт. Амортизаційні відрахування є складовою витрат на розкривні роботи, тому розглянемо основні витрати, що необхідні для забезпечення роботи гранітного кар'єру.

Розглянемо на прикладі Жаданівського та Танського родовищ добування граніту перелік основних засобів, що використовуються для виконання розкривних робіт (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Характеристика Жаданівського та Танського родовищ добування граніту за парком машин і устаткування та режимом роботи персоналу для проведення розкривних робіт*

Родовище	Парк машин і устаткування	Режим роботи персоналу (постійний, вахтовий метод), сезонність
1	2	3

1	2	3
Жаданівське	<ul style="list-style-type: none"> • бурова установка Dazzini DTH-180,br перфоратори GEIS-BN 58/68, ПП-36В – 4 шт. • установка алмазно-канатного пиляння DWSM-11A-6P • екскаватор EO-5124 • колісний навантажувач Volvo L180C,br> автосамоскид КрАЗ-256Б • бульдозер ДЗ-171 гусеничний на тракторі Т-170 	Метод роботи – цілорічний. Режим роботи – 1 зміна.
Танське	<ul style="list-style-type: none"> • Екскаватор EO-5126, • бульдозер Т-170, • кран КС-5363, • перфоратор, • канатно-пильна • машина, • автосамоскиди КрАЗ 	Метод роботи – постійний, 9 місяців на рік. Режим роботи – 1 зміна.

*Джерело: розроблено на основі [22], [125]

Характеристика основних засобів, задіяних у розкривних роботах, що розміщено в Додатку Б, дозволяє визначити: 1) основні засоби, що працюють суто на електриці без пального (канатна машина Husqvarna CS 2512, агрегат дрібного дроблення і сортування СМД-187; насос іловий Tsurumi тип KRS2-80 до 100 м3), 2) основні засоби, що працюють на пальному без електроенергії (екскаватор Doosan DX 225LC-3, бульдозер Т-170, кран КС-5363, бульдозер ДЗ-171 гусеничний на тракторі Т-170, колісний навантажувач Volvo L180С; автосамоскиди КрАЗ-256Б).

Альтернативність ресурсів, що споживаються основними засобами дозволяє підприємству обрати найдешевший варіант і можливий відповідно до їх наявності та цінової політики на ринку для мінімізації енергомісткості та паливомісткості розкривних робіт та собівартості в цілому.

На основі вимог до виконання маркшейдерських замірів та контролю гірничих робіт при розробці рудних та нерудних родовищ корисних копалин, регламентованих Додатком 9 до Порядку виконання маркшейдерських робіт при розробці родовищ рудних та нерудних корисних копалин, побудовано

алгоритм виконання маркшейдером контрольних замірів об'ємів виконаних розкривних робіт при добуванні граніту (рис. 2.6).

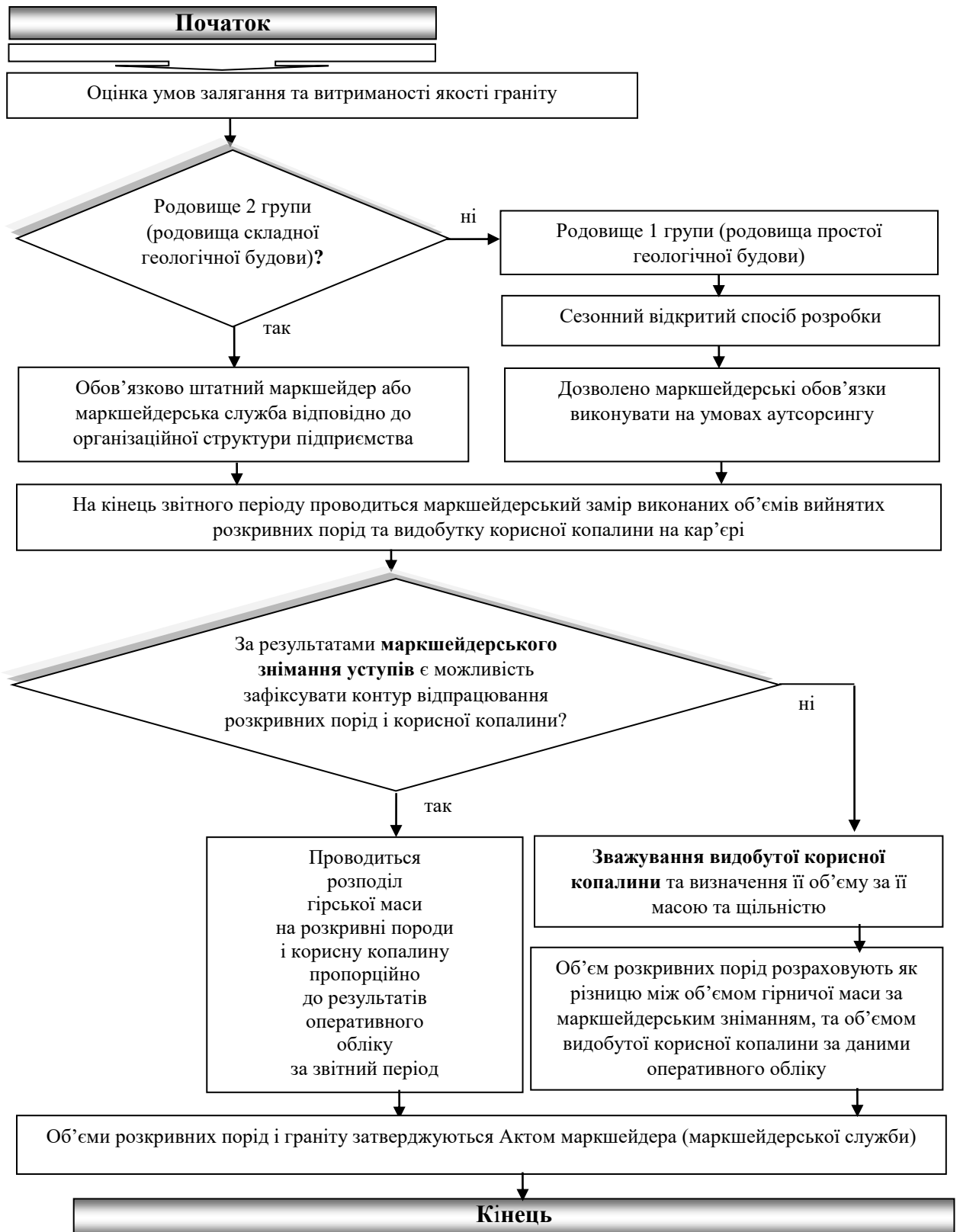


Рис. 2.6. Алгоритм виконання маркшейдером контрольних замірів об'ємів виконаних розкривних робіт при добуванні граніту *

*Джерело: розробка автора на основі [13]

Отже, основними методами виконання маркшейдером контрольних замірів об'ємів виконаних розкривних робіт при добуванні граніту є зважування корисної копалини та знімання уступів.

Запропонована форма первинного документу «Калькуляція собівартості 1 м³ розкривних порід» наведена в Додатку В1.

Розроблений первинний документ дозволяє розрахувати витрати в межах кожного бізнесу-процесу розкривних робіт: 1) підготовка виділеної ділянки для виконання розкривних робіт та місця їх складування (зберігання); 2) екскавація та навантаження розкривних порід в транспортні засоби; 3) транспортування розкривних порід до місця їх складування (зберігання); 4) очищення площі розкривних порід; 5) відвалоутворення. Це дозволяє визначити структуру витрат в розрізі елементів витрат та бізнес-процесів для формування пропозицій щодо зменшення собівартості 1 м³ на наступні звітні періоди.

Запропонована форма первинного документу «Акт приймання-передачі виконаних розкривних робіт» (форма № РР-2), наведена в Додатку В2, містить інформацію про фактичний обсяг розкривних порід, виявлені вигоди для розкривних робіт, наявність або відсутність запасів корисних копалин.

На основі законодавчо встановлених вимог до виконання маркшейдерських замірів та контролю гірничих робіт при розробці рудних та нерудних родовищ корисних копалин розроблено алгоритм первинного (основного) та контрольних замірів маркшейдерської служби об'ємів розкривних робіт при видобуванні граніту, який наведено на рис. 2.7.

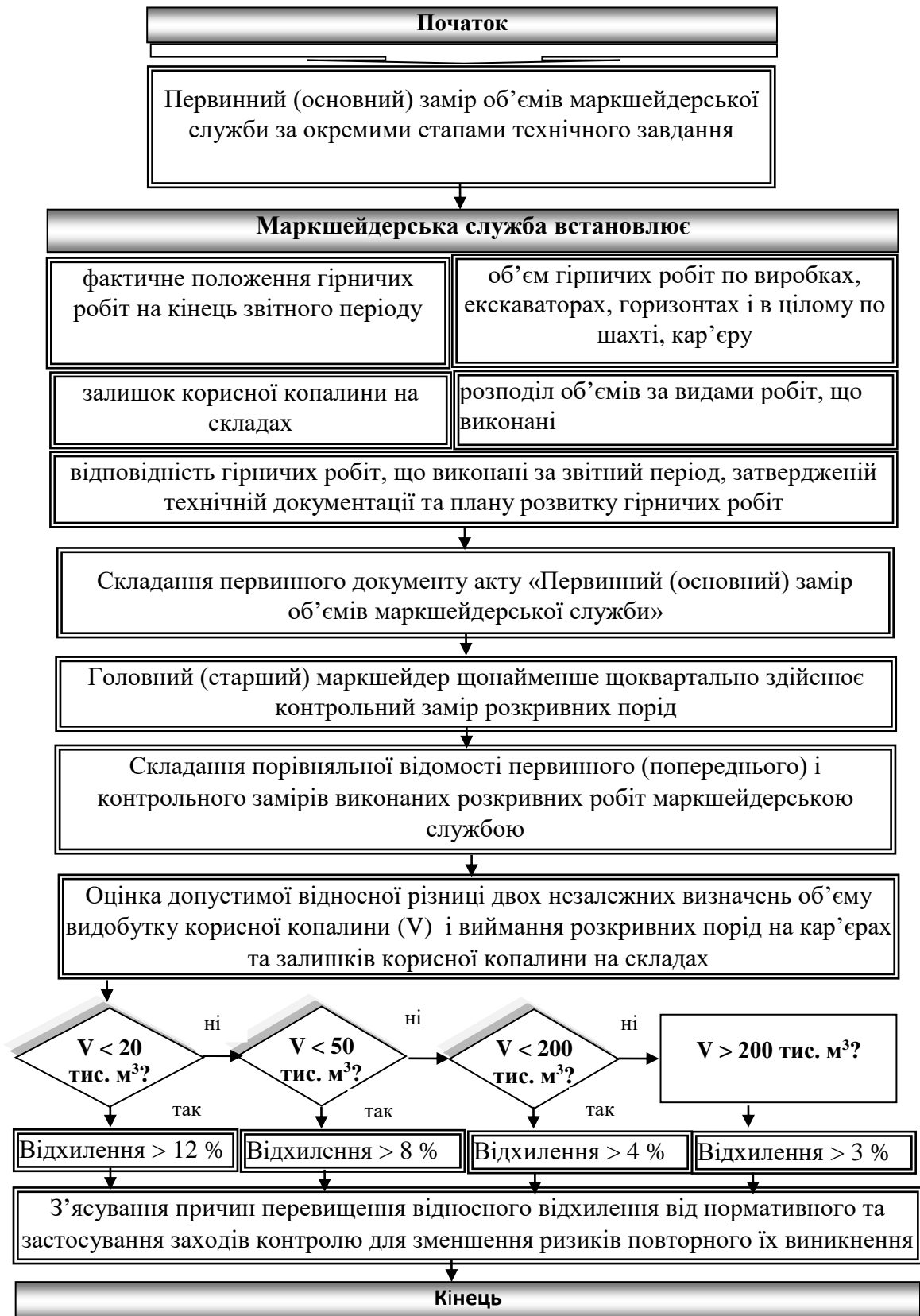


Рис. 2.7. Алгоритм первинного (основного) та контрольного замірів маркшейдерської служби об'ємів розкривних робіт при видобуванні граніту*

* Джерело: побудовано на основі [13]

Запропонована форма первинного документу «Порівняльна відомість первинного (попереднього) і контрольного замірів виконаних розкривних робіт маркшейдерською службою (форма № РР-3) наведена в Додатку В3. Розроблений первинний документ містить інформацію про результати первинного (попереднього) та контрольного замірів маркшейдером об'єму виконаних розкривних робіт, розміри виявлених відносних відхилень контрольного заміру від первинного, порівняння відносних відхилень з нормативними значеннями відповідно до об'єму розкривних робіт, оцінку відхилень та необхідність застосування додаткових заходів контролю.

Запропонована форма первинного документу «Акт розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт» (форма № РР-4) наведена в Додатку В4. Запропонований первинний документ містить інформацію про загальну суму витрат на розкривні роботи, базу їх розподілу та підтверджує розподіл витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт.

2.3. Розвиток методики бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту

Наявність запасів корисних копалин в родовищах граніту, попит на готову продукцію для будівельних та облицювальних робіт на внутрішньому та міжнародному ринках створюють сприятливі умови для функціонування та ефективної діяльності вітчизняних видобувних підприємств. Статистичні дані Державної служби статистики України [58] підтверджують зростання кількості діючих суб'єктів господарювання в Україні за КВЕД 08.1 «Добування каменю, піску та глини» з 852 од. у 2018 р. до 1004 од. у 2021 р. Водночас про успішну маркетингову політику діючих видобувних підприємств свідчать дані про обсяг реалізованої промислової продукції (товарів, робіт, послуг) [86], адже чистий дохід щороку зростав з 22042,9 млн. грн. в 2018 рр. до 35314,8 млн. грн. у 2021 р. Потребує дослідження порядок бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи та їх вплив на собівартість готової продукції відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що безпосередньо впливає на ціноутворення та рентабельність підприємств, що займаються добуванням граніту.

Питанням бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту присвятили праці наступні вітчизняні вчені: Афені Томас Бусуї [140], Френсіс С. Дербі [144], Крупка Я.Д., Назарова І.Я., Порохнавець Я.А., Дубіль О.В. [63], Кузьмінська К.І. [65], Чижевська Л.В., Шендриченко О.М. [134].

Афені Томас Бусуї, досліджуючи питання формування собівартості в гранітних кар'єрах Нігерії, зазначає, що вартість виробництва: це витрати, понесені під час виробництва. Вона суттєво відрізняється залежно від наявних ресурсів, необхідних для виробництва. На виробництво кошти витрачаються на: 1) праця/заробітна плата працівників; 2) енергетичні витрати, витрата палива, вибухонебезпечності та енергопостачання;

3) витрати на обладнання, витрати на ремонт і обслуговування; 4) різні витрати та; 5) державні доходи, податки та роялті [140, С. 14]. Автором зазначено, що в гранітних кар'єрах при аналізі структури собівартості видобутку граніту домінують витрати на оплату праці та витрати на обслуговування обладнання.

Френсіс С. Дербі зазначає, що витрати на експлуатацію гранітного кар'єру поділяються на наступні статті: експлуатаційна праця, ремонтна праця, ремонт, запчастини, витратні матеріали, паливо, електроенергія та різне [144, С. 32].

Крупка Я.Д., Назарова І.Я., Порохнавець Я.А., Дубіль О.В. стверджують, що на підготовчому етапі доцільно капіталізувати витрати на проведення пошуково-розвідувальних робіт та визнавати їх в обліку як нематеріальні активи з одержання права користування природними ресурсами. Будівництво свердловин, шахт, рудників капіталізується в основні засоби з подальшим перенесенням через амортизацію їхньої вартості на поточні витрати операційної діяльності. Інші підготовчі роботи на розкриття кар'єрів, створення відповідної інфраструктури доцільно капіталізувати у витрати майбутніх періодів з подальшим віднесенням частинами на собівартість видобутої природної сировини [63, С. 165]. Таким чином, вченими запропоновано витрати на підготовчому (доексплуатаційному) етапі витрати на пошуково-розвідувальні роботи капіталізувати з подальшим визнанням в складі нематеріальних активів, а ті витрати, що мають другорядний характер і формують в подальшому інфраструктуру, визнавати в складі витрат майбутніх періодів.

Калькулювання витрат кар'єрів, на думку Кузьмінської К.І., здійснюється за такими статтями: паливо на технологічні потреби, енергія для технологічних потреб, вода на технологічні потреби, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація (знос) основних засобів та інших необоротних активів, загальновиробничі витрати, послуги допоміжного виробництва та інші витрати [65, С. 746]. Науковцем

виокремлено важливі статті, пов'язані зі споживанням енергії та палива, що дозволяє визначити паливомісткість та енергомісткість розкривних робіт, адже основні засоби, задіяні при видобутку корисних копалин, можуть працювати і на електроенергії, і на пальному. В умовах зростання цін на паливо і відключення електроенергії підприємство може брати оптимальний варіант споживання ресурсів для експлуатації основних засобів для безперервної роботи гранітного кар'єру, мінімізації собівартості і своєчасного виконання замовлень по окремих видах продукції.

Чижевська Л.В., Шендриченко О.М. розкрили рахунки для обліку запасів при добуванні граніту на ТДВ «Березівський кар'єр» та порядок обліку капіталізованих витрат на розкривні роботи [134, С. 44]. Авторами узагальнено напрями використання рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 286 «Необоротні активи, утримувані для продажу», розмежовано готову продукцію та напівфабрикати залежно від необхідності проходження дроблення гірської маси при видобутку граніту. Однак не ідентифіковано рахунки необоротних активів для обліку капіталізованих витрат на розкривні роботи.

Незважаючи на значні напрацювання вищезазначених науковців в методиці обліку витрат розкривні роботи, залишаються не достатньо дослідженими наступні питання: порядок та база розподілу витрат на розкривні роботи між запасами граніту та активом розкривних робіт, методика обліку капіталізованих витрат на розкривні роботи.

Вважаємо за доцільне обґрунтувати порядок бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи під час добування граніту відповідно до чинного законодавства.

Регламентация бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи передбачає використання затвердженої їх структури, що визначається НП(С)БО 16 «Витрати», Додатком № 1 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг у

промисловості) «Номенклатура статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях».

Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи наведено на рис. 2.8.

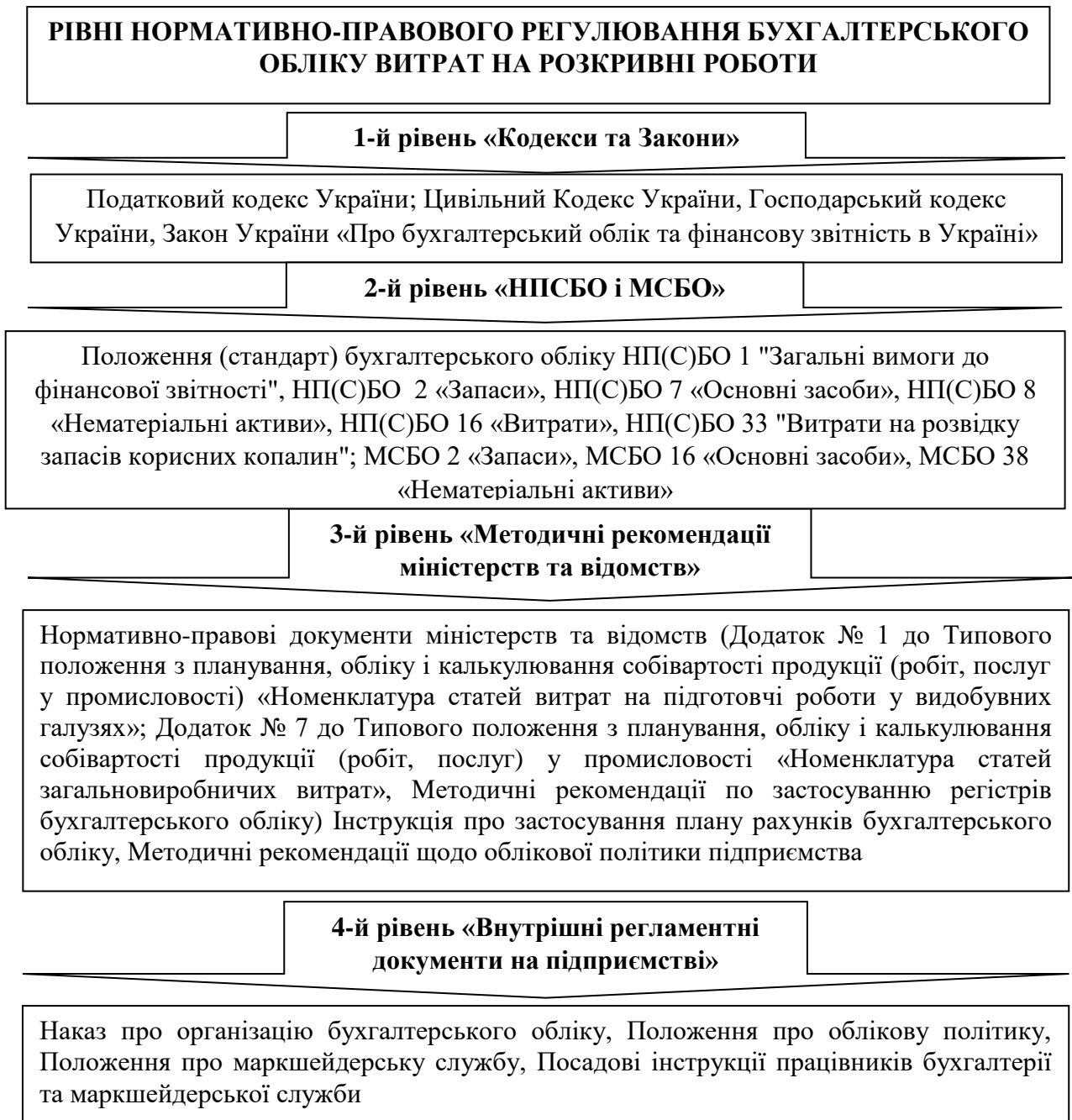


Рис. 2.8. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи*

* Джерело: власна розробка автора

При видобутку граніту використовують відкритий спосіб. Відповідно до п. 5.1.1 Положення про проектування гірничодобувних підприємств України та визначення запасів корисних копалин за ступенем підготовленості до видобування гірничі роботи і виробки при відкритому способі розробки корисних копалин поділяються на гірничорозвідувальні, гірничо-капітальні, гірничопідготовчі, допоміжні та добувні [101].

Розкривні роботи розробки кар'єра, здійснюються як на доексплуатаційних етапах, так і під час добування корисних копалин.

Відповідно до п. 5.1.6 Положення про проектування гірничодобувних підприємств України та визначення запасів корисних копалин за ступенем підготовленості до видобування до добувних робіт відносять добування корисних копалин з готової до видобування частини родовища. Добувні роботи включають такі основні виробничі процеси: відбійка, навантаження, транспортування і розвантаження корисних копалин. Відбійка полягає у відділенні корисної копалини від масиву з одночасним його розпушенням і здійснюється за допомогою буропідривних робіт або механізмів та машин [101].

Відповідно до п. 11 НП(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [81].

Більш деталізовану характеристику структури витрат на розкривні роботи надає Додаток № 1 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг у промисловості) «Номенклатура статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях». До складу витрат на розкривні та інші види робіт належать витрати на оплату праці робітників, зайнятих на відбійних, вантажних та інших роботах; відрахування на державне соціальне страхування та обов'язкові страхові внески до Пенсійного фонду; витрати матеріалів, покупних комплектуючих

виробів; витрати палива й енергії; амортизаційні відрахування від вартості основних фондів; оплата послуг інших підприємств; інші витрати [14].

НП(С)БО 16 «Витрати» регулює загальні аспекти формування виробничої собівартості за елементами, характеризуючи порядок формування собівартості конкретного виду продукції, робіт, послуг, а також розмежування при цьому прямих і непрямих виробничих витрат. Більш повний опис має Додаток № 1 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг у промисловості) «Номенклатура статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях» виділяючи матеріальні витрати, витрати на оплату праці, ЄСВ, амортизаційні відрахування та послуги інших підприємств, інші витрати.

Додаток № 7 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості «Номенклатура статей загальновиробничих витрат» регламентує склад статей загальновиробничих витрат: витрати, пов'язані з управлінням виробництвом, витрати, пов'язані з оплатою службових відряджень; амортизаційні відрахування; витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на пожежну і сторожову охорону; знос малоцінних і швидкозношуваних предметів; платежі з обов'язкового страхування; сума сплачених процентів (винагороди) за надані в оперативну та фінансову оренду основні фонди; інші витрати [15]. Загальновиробничі витрати виникають в разі виготовлення декількох видів продукції, тому є непрямими і потребують розподілу для включення до собівартості окремих видів готової продукції для достовірної вартісної оцінки витрат на виробництво результатів технологічного процесу та їх рентабельності.

Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" визначає умови визнання витрат на розкривні роботи в складі запасів або/та непоточних активів.

Якщо вартість активу розкривних робіт та створених запасів не можна ідентифікувати окремо, то суб'єкт господарювання розподіляє витрати на розкривні роботи на етапі добування між створеними запасами та активом розкривних робіт; розподіл здійснюється на підставі відповідного виробничого показника. Цей виробничий показник обчислюють для ідентифікованого компонента покладу руди і використовують як орієнтир для визначення обсягів виконаних додаткових робіт зі створення майбутньої вигоди [126, п. 13].

Інструкція про застосування плану рахунків регламентує перелік рахунків та типові кореспонденції для відображення в обліку списання матеріальних витрат, витрат на оплату праці, єдиного соціального внеску, послуг сторонніх юридичних осіб, інших витрат на капіталізовані витрати та на виробничі витрати.

Капіталізовані витрати на розкривні роботи слід відображати на синтетичному рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і на субрахунках в його розвиток 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" і 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" з подальшим віднесенням на рахунки відповідних об'єктів основних засобів та нематеріальних активів.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом - їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо) [55].

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» кореспондує за дебетом з кредитом рахунку 23, в переліку 91 рахунок не передбачений Інструкцією про застосування Плану рахунків.

На рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й

допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування [55].

Розподіл загальновиробничих витрат можна здійснювати пропорційно до обсягів видобутку або рівними частинами залежно від очікуваної ціни і обсягів реалізації продукції на ринку. База розподілу загальновиробничих витрат повинна бути вказана в Положенні про облікову політику. Списання на конкретний вид готової продукції буде здійснюватися кореспонденцією рахунків Д 23 «Виробництво» К 91 «Загальновиробничі витрати».

Можливі вигоди від здійснення розкривних робіт встановлені чинним законодавством, зокрема Тлумаченням КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі", облікова інтерпретація їх відповідно до чинного законодавства відображена на рис. 2.9.

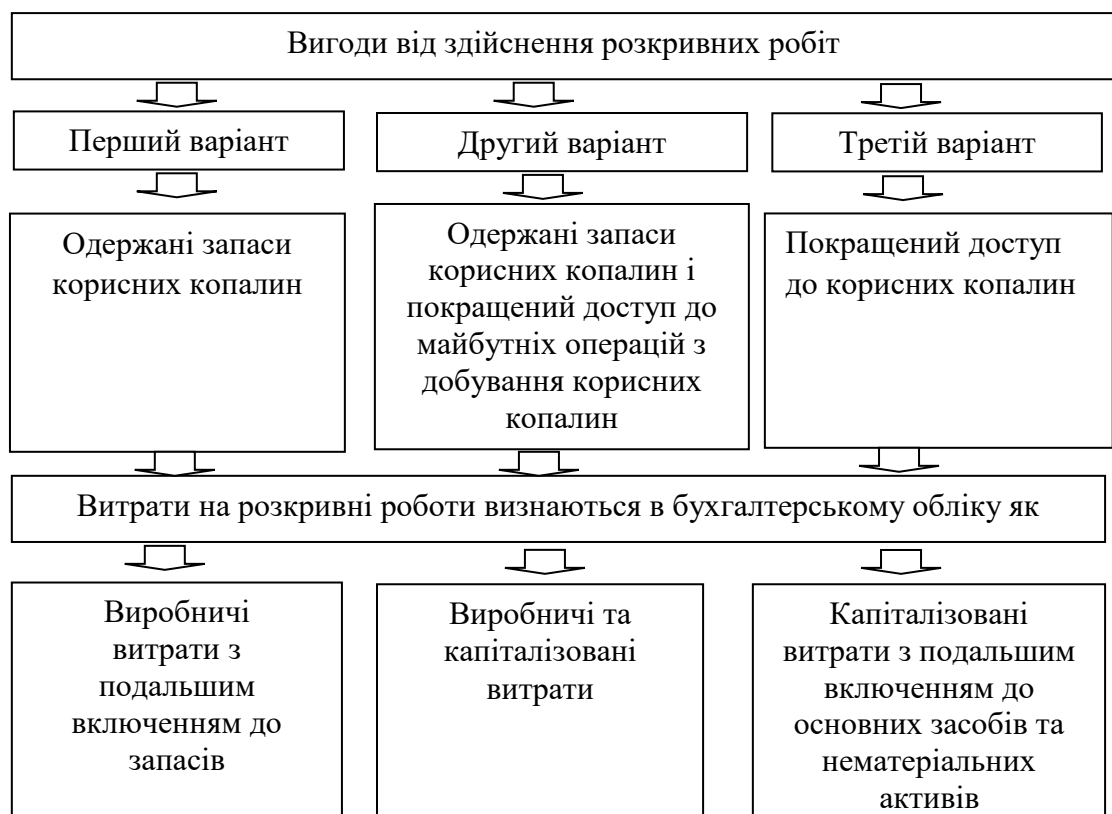


Рис. 2.9. Підходи до бухгалтерського обліку вигід, одержаних внаслідок проведення розкривних робіт при добуванні корисних копалин*

*Джерело : розробка автора

Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" трактує відображення капіталізованих витрат як активу розкривних робіт в складі основних засобів та нематеріальних активів. Практичне застосування нормативних документів при формуванні облікової політики підприємствами, що займаються видобуванням граніту, свідчить про віднесення витрат на розкривні роботи здебільшого до нематеріальних активів.

Приватне Акціонерне Товариство "Мало-Бузуківський гранітний кар'єр" у статті "Нематеріальні активи" відображає витрати на гірничорозкривні роботи в ході розробки кар'єру на етапі добування. Товариство використовує показник обсягу видобутої порожньої породи порівняно з очікуваним обсягом, для даного обсягу видобутку руди для розподілу витрат на розкривні роботи на етапі добування [109].

В результаті дослідження нормативно-правового регулювання методики бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту з'ясовано наступне:

1. На стадії підготовчій до видобування корисних копалин витрати на розкривні роботи капіталізуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Під час здійснення розкривних робіт на стадії добування корисних копалин і одержання граніту як готової продукції (виміряного у т, кг) і в разі відсутності обґрунтованого професійного судження щодо одержаної вигоди у вигляді покращеного доступу до корисної копалини слід визнавати виробничими витратами і використовувати для обліку даних витрат синтетичний рахунок 23 «Виробництво» (231 «Видобування будового каменю (граніту)»).

2. На основі Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" встановлено три підходи до бухгалтерського обліку одержаних вигод від розкривних робіт: 1) одержані запаси; 2) одержані запаси та покращений доступ до корисних копалин; 3) покращений доступ до корисних копалин.

Для обліку витрат на розкривні роботи запропоновано зміни до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в частині доповнення рахунком 99 «Витрати на розкривні роботи».

Синтетичний рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» має подібне загальновиробниче збірно-розподільче значення, розкриває інформацію про непрямі витрати, підлягає розподілу між виробничою собівартістю та собівартістю реалізації залежно від співвідношення змінних та постійних загальновиробничих витрат до бази розподілу. Однак для обліку витрат на розкривні роботи не підходить, тому що витрати на розкривні роботи розподіляються між виробничою собівартістю та капіталізованими витратами.

Синтетичний рахунок 99 «Витрати на розкривні роботи» вважаємо за доцільне буде кореспондувати за дебетом з кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси» (201 «Сировина й матеріали», 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», 203 «Паливо»), 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 685 «Розрахунки за виплатами працівникам», 685 «Розрахунки з різними кредиторами», 131 «Знос основних засобів». Рахунок 99 «Витрати на розкривні роботи» буде кореспондувати за кредитом з дебетом рахунків 23 «Виробництво», 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" і 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів".

Рахунок 99 "Витрати на розкривні роботи" призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат на розкривні роботи у звітному періоді, які підлягають віднесенню в подальшому до виробничих витрат або до капітальних інвестицій в основні засоби та нематеріальні активи.

До витрат, облік яких ведеться на рахунку 99 "Витрати на розкривні роботи", відносяться витрати, пов'язані зі зняттям порожніх порід і

отриманням покращеного доступу до покладів граніту, в тому числі вибухові роботи; виймання на навантаження скельних порід; переміщення та відвалоутворення.

За дебетом рахунку 99 "Витрати на розкривні роботи" відображається накопичення витрат на розкривні роботи, за кредитом - їх списання (розподіл) та включення до складу виробничих витрат звітного періоду і капітальних інвестицій.

Аналітичний облік витрат на розкривні роботи запропоновано вести за родовищами та ділянками, способами виконання.

Пропонуємо до синтетичного рахунку 99 «Витрати на розкривні роботи» відкривати наступні аналітичні рахунки 991 «Витрати на розкривні роботи, виконані підрядником», 992 «Витрати на розкривні роботи, виконані господарським способом».

Якщо розкривні роботи, були проведені не господарським способом, а іншим підприємством, що спеціалізується на даному виді діяльності, то в бухгалтерському обліку видобувного підприємства – отримувача виконаних робіт буде кореспонденція рахунків Д 991 «Витрати на розкривні роботи, виконані підрядником» і К 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Модель бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи, виконані підрядником, в частині визнаної вигоди як покращення доступу до корисної копалини за умови виконання вимоги до визнання активу розкривних робіт в складі нематеріальних активів наведено на рис. 2.10.

В даному разі актив розкривних робіт визнається як нематеріальний актив і буде обліковуватися спочатку в складі субрахунку 156 «Придбання (створення) нематеріальних активів» і з переведенням на синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи».

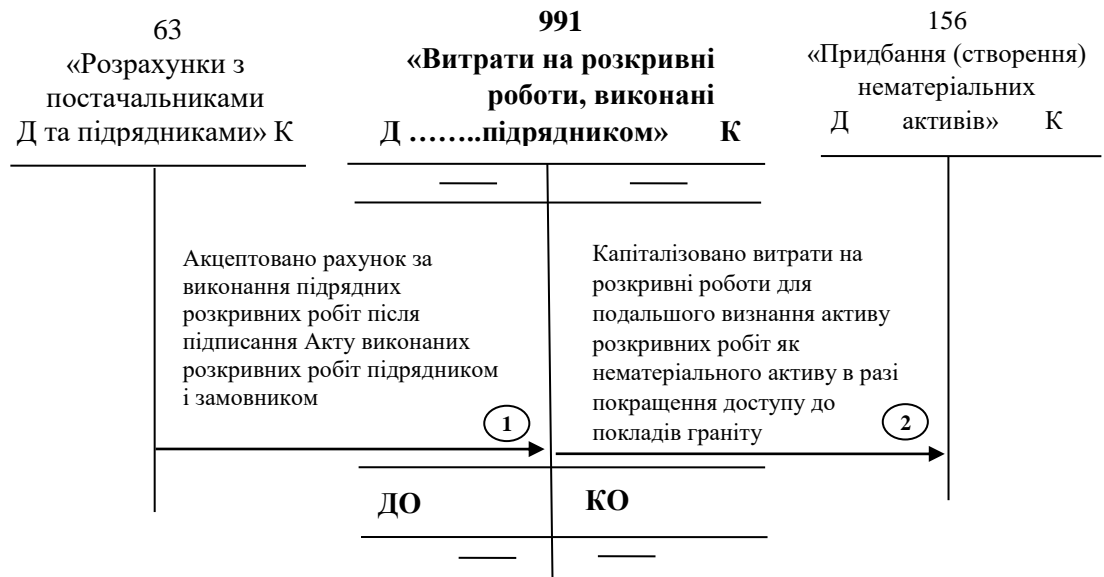


Рис. 2.10. Модель бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи, виконані підрядником, за умови визнання активу розкривних робіт в складі нематеріальних активів *

* Джерело: розробка автора

Модель бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи, виконані підрядником, в частині визнаної вигоди як покращення доступу до корисної копалини за умови виконання вимоги до визнання активу розкривних робіт в складі нематеріальних активів та запасів корисних копалин наведено на рис. 2.11.

Дана модель передбачає відображення результату розкривних робіт як збільшення за субрахунком 231 «Видобування будового каменю (граніту)» з подальшим визнанням на синтетичному рахунку 26 «Готова продукція» (субрахунок 261 «Будовий камінь (граніт)») і 156 «Придбання (створення) нематеріальних активів» з подальшим відображенням на синтетичному рахунку 12 «Нематеріальні активи».

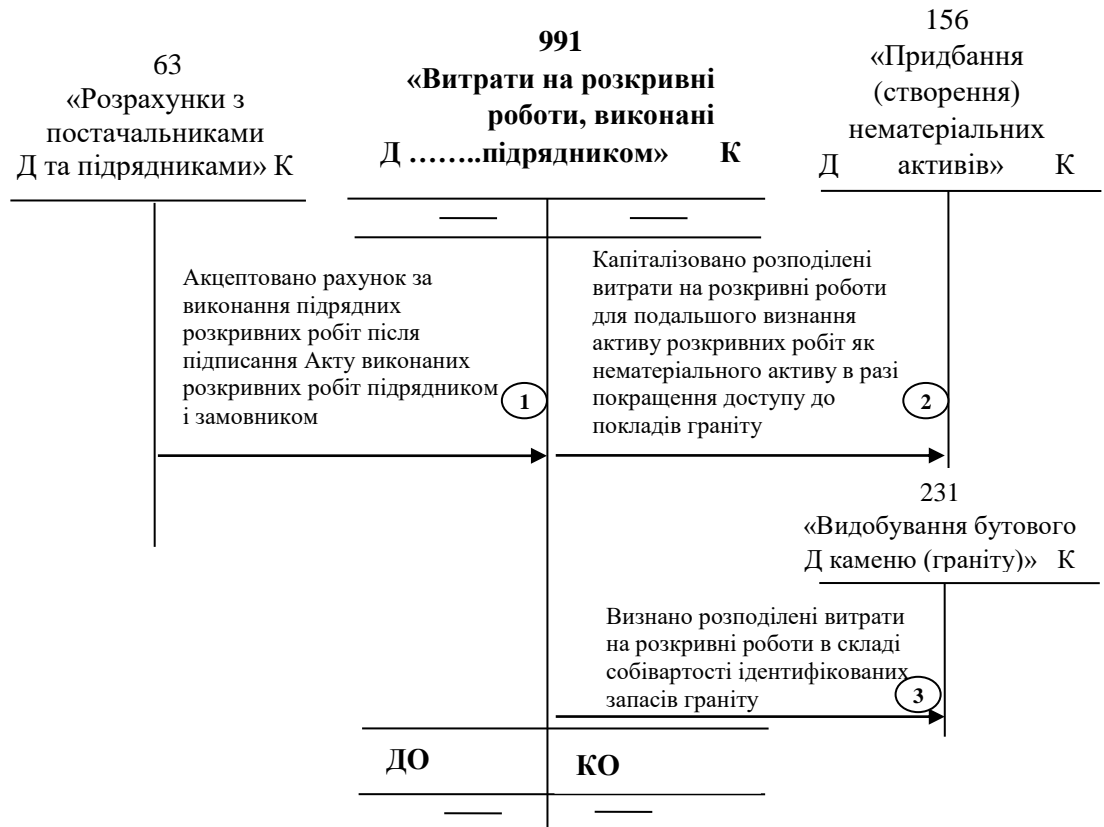


Рис. 2.11. Модель бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи, виконані підрядником, за умови визнання активу розкривних робіт в складі нематеріальних активів та одержання запасів корисних копалин*

* Джерело: розробка автора

Розроблена модель дає можливість відобразити вартість виконаних підрядником розкривних робіт із виділенням запасів граніту та покращеного доступу до запасів у вигляді активу розкривних робіт в разі виконання критеріїв його віднесення до нематеріальних активів, це свідчить про перспективи видобувного підприємства для здійснення господарської діяльності в наступних періодах, що призведе до приросту готової продукції в майбутньому.

Модель бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи, виконаних підрядним способом, між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт, в частині нематеріальних активів та основних засобів наведено на рис. 2.12.

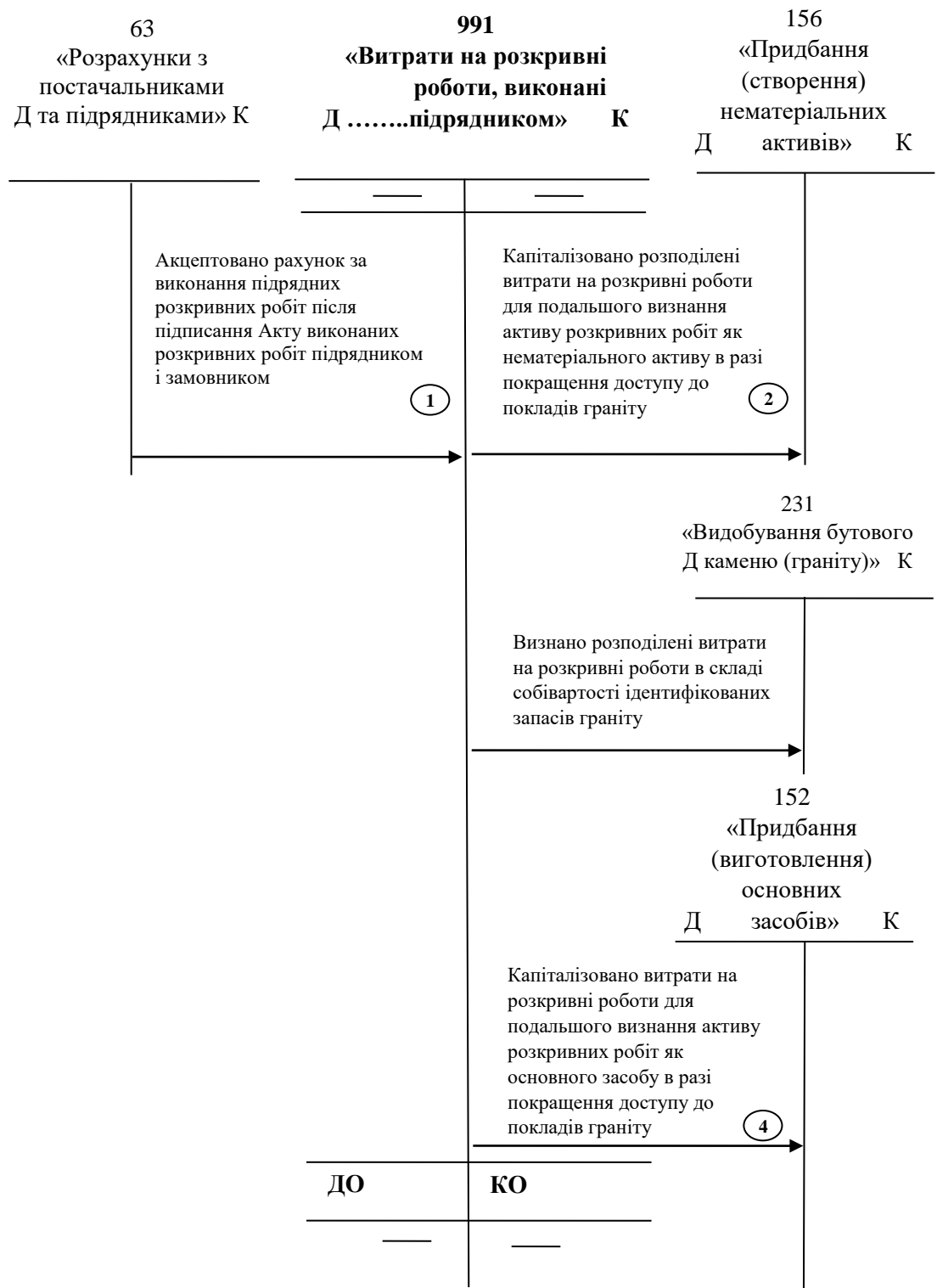


Рис. 2.12. Загальна модель бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи, виконані підрядником, за умови визнання активу розкривних робіт в складі нематеріальних активів, основних засобів та одержання запасів корисних копалин*

* Джерело: розробка автора

Дана модель бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи, виконані господарським способом, за умови визнання активу розкривних робіт в складі нематеріальних активів передбачає капіталізацію витрат на розкривні роботи і визнання їх спочатку в складі капітальних інвестицій, в частині придбання (створення) нематеріальних активів» з подальшим їх визнанням в складі нематеріальних активів і відображенням на синтетичному рахунку 12 «Нематеріальні активи» з подальшим нарахуванням амортизації в наступних звітних періодах.

Модель бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи, виконані господарським способом, в разі покращення доступу до запасів корисних копалин та визнання активу розкривних робіт в складі основних засобів наведено на рис. 2.14.

Дана модель бухгалтерського обліку передбачає капіталізацію витрат на розкривні роботи і визнання їх спочатку в складі капітальних інвестицій, в частині придбання (виготовлення) основних засобів» з подальшим їх визнанням в складі основних засобів і відображення на синтетичному рахунку 10 «Основні засоби» на субрахунку 109 «Гранітний кар'єр» з подальшим нарахуванням амортизації на актив розкривних робіт, визнаний як основний засіб, в наступних звітних періодах при добуванні граніту.

Для нарахування зносу основних засобів буде використовуватися субрахунок 131 «Знос основних засобів». Метод нарахування зносу на актив розкривних робіт, визнаний основним засобом, залежно від сезонності технології добування граніту може бути прямолінійний або виробничий.

Визнана сума зносу активу розкривних робіт під час добування граніту в наступних звітних періодах буде відображатися за допомогою кореспонденції рахунків: Дебет 231 «Видобування побутового каменю (граніту)» і Кредит 131 «Знос основних засобів».

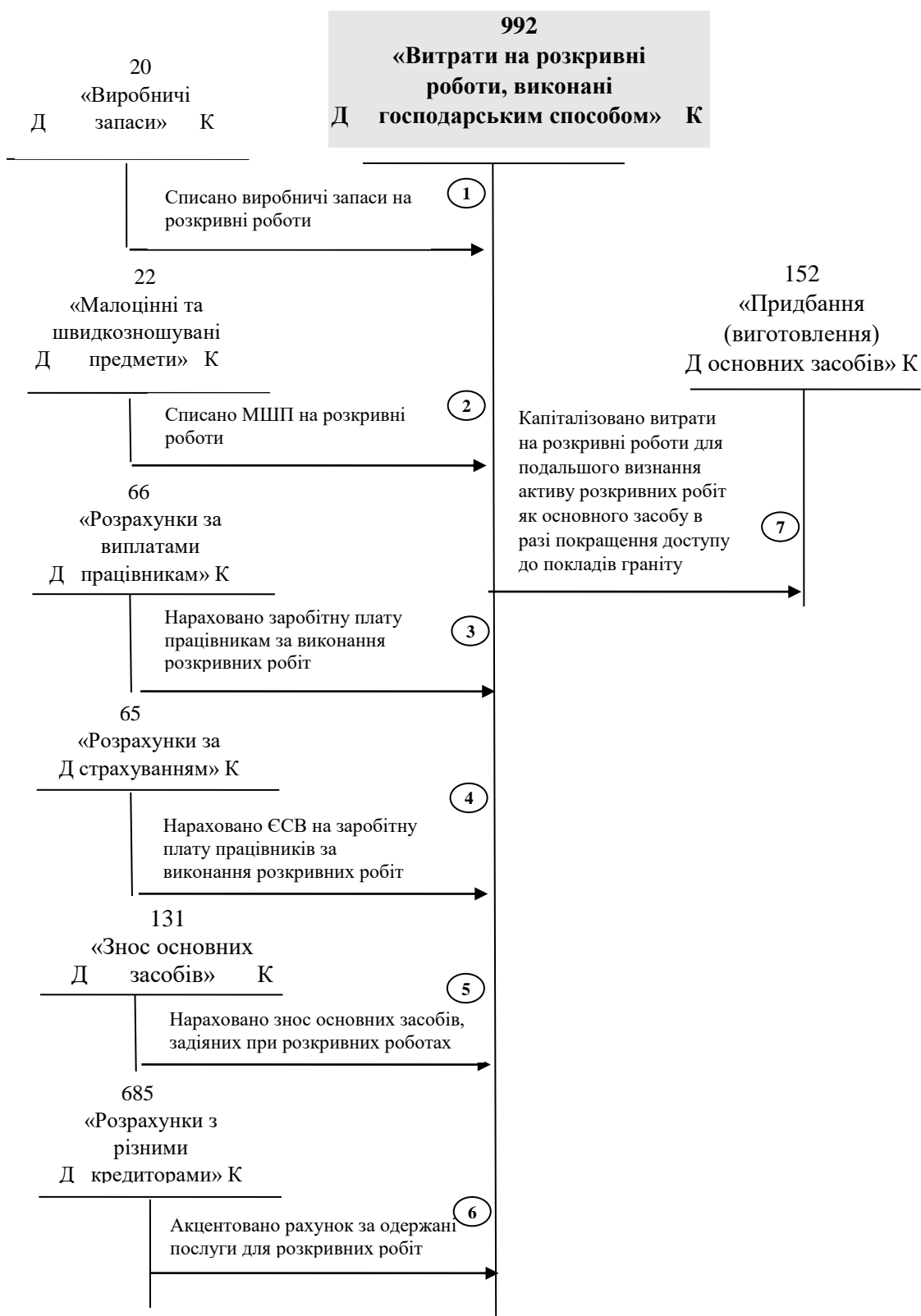


Рис. 2.14. Модель бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи, виконані господарським способом, в разі покращення доступу до запасів корисних копалин та визнання активу розкривних робіт в складі основних засобів*

* Джерело: розробка автора

Модель бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи, виконаних господарським способом, між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт, в частині нематеріальних активів та основних засобів наведено на рис. 2.15.

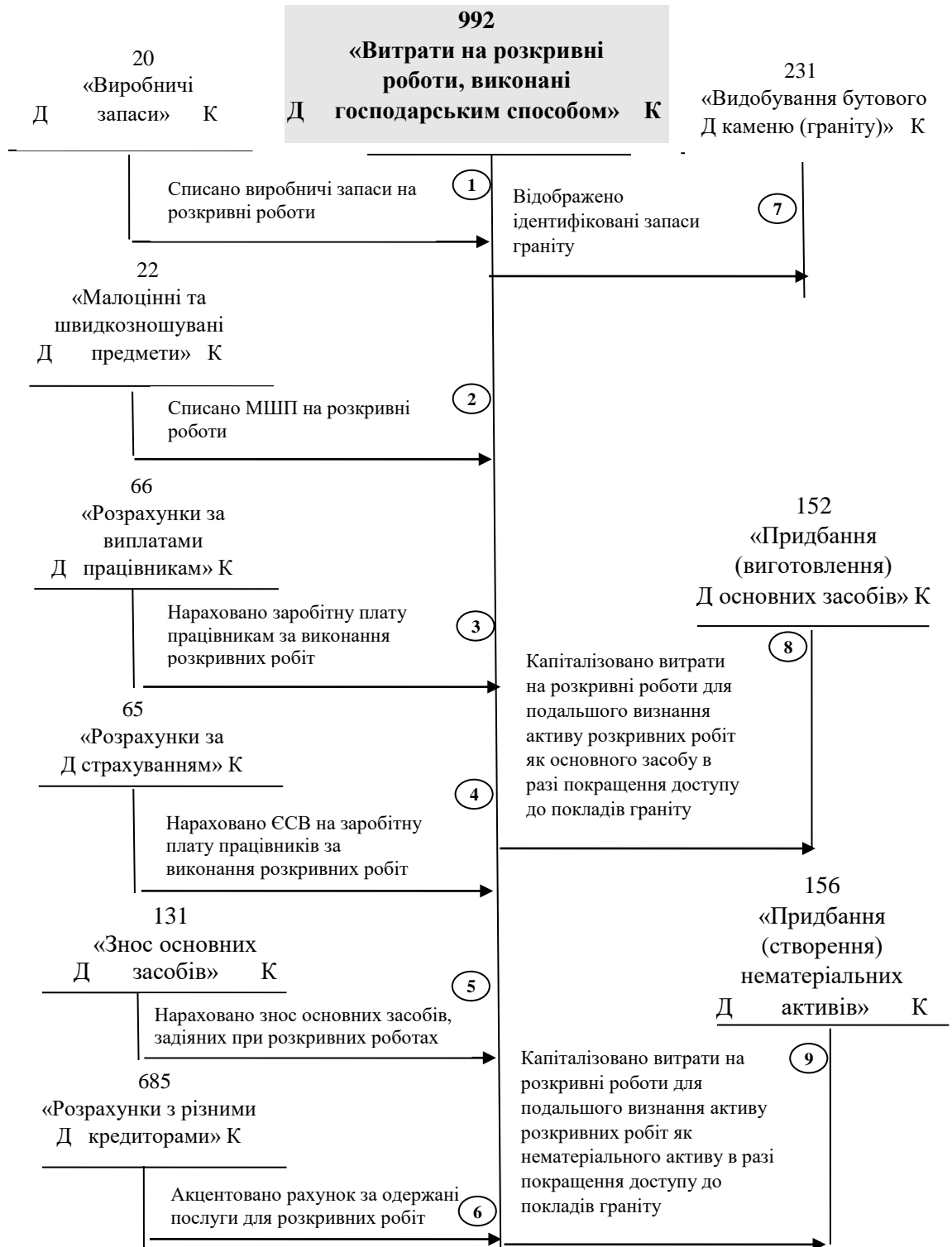


Рис. 2.15. Загальна модель бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи, виконані господарським способом*

* Джерело: розробка автора

Порядок первісного визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як необоротного і оборотного активів наведено на рис. 2.16.

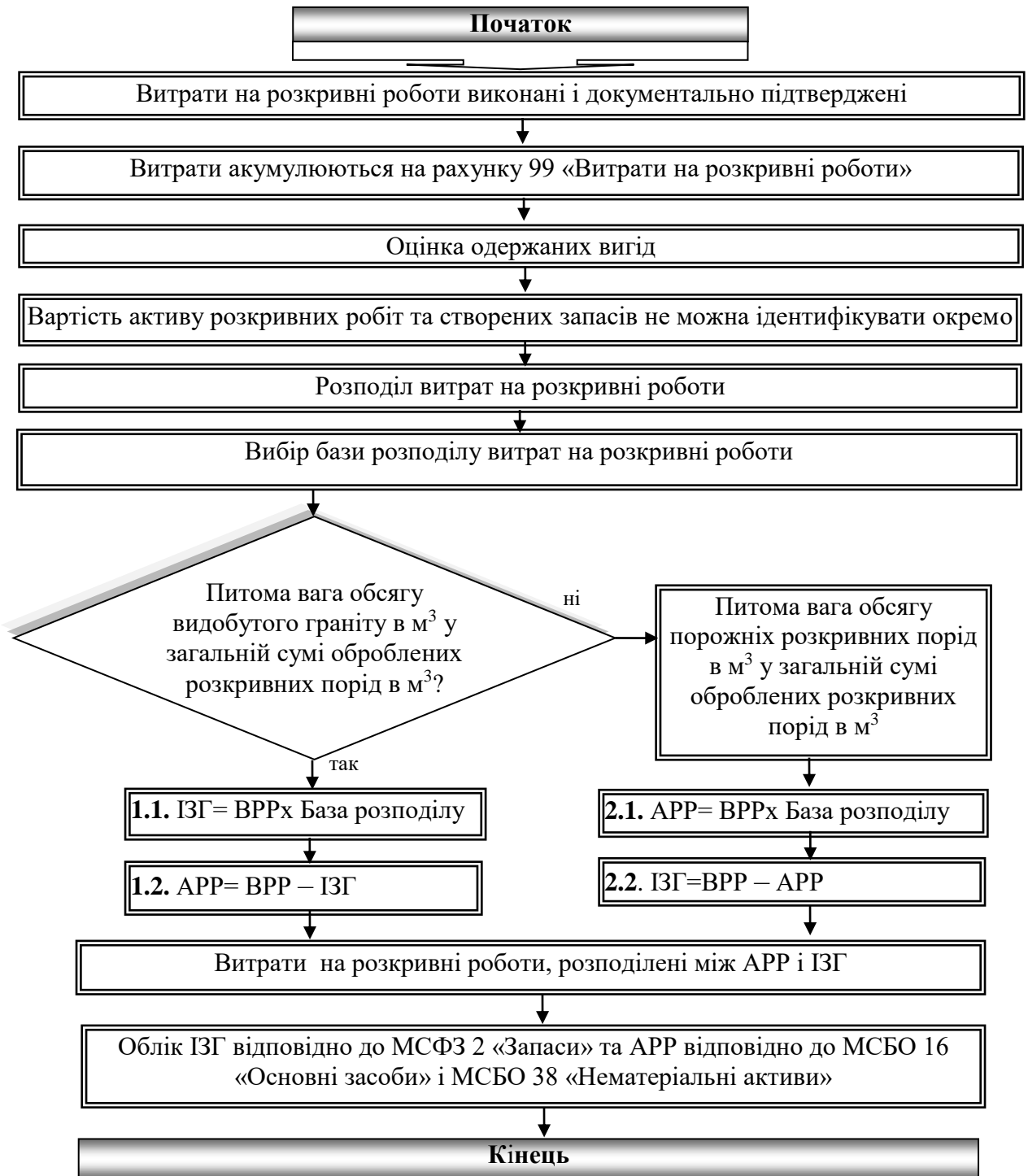


Рис. 2.16. Алгоритм первісного визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як необоротного і оборотного активів*

Примітки: ВРР – витрати на розкривні роботи, АРР – актив розкривних робіт, ІЗГ – ідентифіковані запаси граніту.

* Джерело: власна розробка

В бухгалтерському обліку відображаються фактичні витрати на розкривні роботи, тому доцільно розглядати бази розподілу: 1) питома вага обсягу порожніх розкривних порід в м³ у загальній сумі оброблених розкривних порід в м³ або 2) питома вага обсягу видобутого граніту в м³ у загальній сумі оброблених розкривних порід в м³. Показники, що беруться до обчислення бази розподілу, вимірюються і затверджуються в Акті маркшейдера або маркшейдерської служби.

Розроблений алгоритм первісного визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування граніту як необоротного і оборотного активів містить альтернативні варіанти баз розподілу витрат на розкривні роботи та порядок їх розподілу між активом розкривних робіт та ідентифікованими запасами граніту.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні граніту з'ясовано наступне:

1. В результаті вивчення внутрішніх розпорядчих документів 10 гранітних кар'єрів встановлено ступінь розкриття ними загальних та специфічних, притаманних відповідно до галузевої специфіки елементів обліку витрат на розкривні роботи.

2. Вивчення особливостей включення витрат на розкривні роботи до собівартості видобутих корисних копалин, що регламентовані КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі", дозволило виокремити альтернативні способи ведення обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин для безпосереднього застосування в практиці ведення обліку. Запропоновано елементи облікової політики щодо витрат на розкривні роботи при видобуванні граніту: оцінка запасів при вибутті; перелік і склад статей калькулювання розкривних робіт; критерії розмежування активу розкривних робіт та поточних витрат на добування

граніту; база розподілу витрат на розкривні роботи на збільшення вартості або створення активу розкривних робіт та поточних витрат на добування граніту; визнання активу розкривних робіт нематеріальними активами або основними засобами; метод нарахування амортизації на актив розкривних робіт; документальне забезпечення проведення розкривних робіт; робочий план рахунків; звітність.

3. Розроблені первинні документи: «Калькуляція собівартості 1 м³ розкривних порід» (ф. № РР-1), «Акт приймання-передачі виконаних розкривних робіт» (ф. РР-2), «Порівняльна відомість первинного (попереднього) і контрольного замірів виконаних розкривних робіт маркшейдерською службою (форма № РР-3) і «Акт розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт» (ф. РР-4) дозволяють документально підтвердити витрати на виконання окремих бізнес-процесів розкривних робіт та оцінити суму витрат, передану підрядником власнику, а також документально підтвердити суму витрат на розкривні роботи, затверджену головним маркшейдером, і розподіл витрат на розкривні роботи.

4. Рахунок 99 "Витрати на розкривні роботи" призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат на розкривні роботи у звітному періоді, які підлягають віднесенню в подальшому до виробничих витрат або до капітальних інвестицій в основні засоби та нематеріальні активи.

Аналітичний облік витрат на розкривні роботи запропоновано вести за родовищами та ділянками, способами виконання. Пропонуємо до синтетичного рахунку 99 «Витрати на розкривні роботи» відкривати наступні аналітичні рахунки 991 «Витрати на розкривні роботи, виконані підрядником», 992 «Витрати на розкривні роботи, виконані господарським способом».

5. На основі вимог КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" побудовано моделі бухгалтерського обліку розподілу

витрат на розкривні роботи, виконаних господарським та підрядним способами, залежно від вигід, одержаних від їх виконання при видобуванні граніту.

На ПрАТ «Бехівський спеціалізований кар'єр» впроваджено методику бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт (довідка № 36 від 20.02.23 р.)

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора: [25, 27, 31, 155].

РОЗДІЛ 3. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ НА РОЗКРИВНІ РОБОТИ ПРИ ДОБУВАННІ ГРАНІТУ У ЗВІТНОСТІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПІДХОДИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Розкриття інформації про витрати на розкривні роботи при добуванні граніту у зовнішній звітності: аналітичний аспект

Відповідно до концепції сталого розвитку в Україні, а також її регіонах здійснення бізнес-процесів всіх видів діяльності має бути в режимі економії ресурсів, дотримання безпечних умов праці та недопущення забруднення навколишнього середовища, а також результати технологічного процесу мають бути кондиційними. Серед цілей сталого розвитку є збалансований розвиток країни та її регіонів, що враховує співвідношення між наявними, необхідними та невикористаними для майбутніх звітних періодів обсягами природних ресурсів, регламентованих для безперервного технологічного процесу. Цього можна досягти тільки за дотримання умов ресурсозбереження та ресурсовідновлення в процесі виробництва, розподілу, обміну і споживання.

Методологічні засади розкриття інформації про господарську діяльність видобувного підприємства у фінансовій та нефінансовій звітності знайшли розкриття у працях наступних вчених: Калюга Є. [56], Олійник Я. В. [88], Олексіч Ж.А., Солодуха М.В. [87], Пилипенко Л.М., Воськало В.І., Тивончук О.І. [93], Чижевська Л.В., Затока Т.В. [135]. Автори розглянули загальні аспекти відображення у фінансовій звітності інформації про витрати видобувного підприємства, однак поза увагою залишилися питання відображення інформації про витрати на розкривні роботи відповідно до Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі". Тому потребує уточнення класифікація звітності видобувного підприємства та порядок включення витрат на розкривні роботи до відповідних видів звітності.

Калюгою Є. проведено аналіз нормативно-правової бази суб'єктів добувної галузі та їх складу відповідно до критеріїв Директиви ЄС 2013/34 Європейського Парламенту з метою визначення передумов складання Звіту про прозорість, зокрема Кодекс України про надра [56].

Олійник Я.В. стверджує, що звітування про платежі на користь державі створює передумови для суспільно відповідального використання корисних копалин підприємствами, зайнятими у видобувній промисловості. Складання Звіту забезпечує можливість доступу громадськості до інформації про використання корисних копалин та про платежі видобувних підприємств, які здійснені у грошовій або натуральній формі на користь державного або місцевих бюджетів [88, С. 125].

Олексіч Ж.А., Солодуха М.В. наголошують на тому, що через зростання уваги до звіту про платежі на користь держави серед науковців та соціально-відповідального бізнесу багато підприємств в найближчому майбутньому вийдуть на новий та якісний рівень висвітлення інформації та все більше стануть впроваджувати та формувати нові світові стандарти звітування [87]. Тому потребує з'ясування місце звіту про платежі на користь державі в загальній класифікації звітності.

Пилипенко Л.М., Воськало В.І., Тивончук О.І. наведена характеристика публічних звітів економічних суб'єктів з погляду розкриття інформації про розвідку й оцінку запасів корисних копалин. Таким чином, можна констатувати наявність у суспільстві й економіці багатосторонньої асиметрії інформації щодо розвіданих й оцінених запасів корисних копалин. У цьому контексті (з огляду на відсутність юридично оформленого впливу на діяльність суб'єктів розвідки й оцінювання запасів корисних копалин та прийняття управлінських рішень їхніми менеджерами) найменший доступ до інформації має переважно найчисельніша група стейкхолдерів – громадяни, які населяють територію певної громади, регіону, держави, і є носіями прав на надра та природні ресурси в них. Зважаючи на це, особливо актуальним є дослідження рівня розкриття інформації про запаси корисних копалин у

публічних джерелах, до яких належать різні види публічної звітності суб'єктів розвідки й оцінювання цих природних ресурсів: бухгалтерська фінансова звітність відповідно до МСФЗ чи НП(С)БО; звіт про управління; звітність зі сталого розвитку; інтегрована звітність [93]. Авторами узагальнено види публічної звітності (фінансову та інтегровану звітність, звітність зі сталого розвитку) видобувних підприємств, однак поза увагою залишилися питання розкриття звіту про оцінку впливу на довкілля. З огляду на це, потребує додаткових досліджень взаємозв'язок показників, що містяться у даних видах звітності.

Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г. та Олійник Я.В., провівши дослідження заходів посилення підзвітності й прозорості діяльності підприємств, котрі працюють у добувній промисловості або займаються лісозаготівлею, в контексті продовження імплементації директивних норм ЄС у вітчизняну нормативно-правову базу зазначимо, що запропоноване фахівцями ДННУ “Академія фінансового управління” методичне й організаційне забезпечення складання звітності про платежі на користь держави є першою розробкою проектів нормативно-правових актів, націлених на підвищення прозорості та створення необхідних умов для доступу громадськості до інформації про використання корисних копалин і лісів загальнодержавного значення [20].

Серпенінова Ю.С., Макаренко І.О., Олексіч Ж.А. та Фомінов Р.М. відмічають, що неповнота розкриття інформації у Звітах про управління вітчизняних провідних гірничодобувних компаній про вплив діяльності на навколишнє середовище унеможлиблює надання правдивої оцінки екологічної відповідальності, необхідність контролю за діяльністю яких підтверджують статистичні дані про найбільш забруднюючі види діяльності [121, С. 112-113]. Погоджуємося з авторами і вважаємо за доцільне на законодавчому рівні закріпити обов'язковість розкриття екологічних аспектів видобувними підприємствами у Звіті про управління.

Відображення екологічних аспектів діяльності підприємства і прозоре відображення їх у звітності забезпечить зацікавлених користувачів, зокрема державні органи влади, інформацією, необхідною для досягнення цілей сталого розвитку ООН. Держава як зацікавлений зовнішній користувач звітності повинна мати інформацію про екологічно значущу діяльність господарюючого суб'єкта, необхідну для цілей ефективного управління. Від видобувних підприємств варто вимагати більш детальної інформації щодо впливу своєї діяльності, продукції та процесів на навколишнє середовище [135, С. 45].

Звітність видобувного підприємства формується на основі загальних підходів до будови показників (ознаки процесів (інтервальних), ознаки стану (моментних)), за повнотою розкриття інформації (повна і спрощена), за змістовним наповненням для відповідної групи користувачів (фінансова, статистична, податкова, Звіт про управління, Звіт про платежі на користь державі, Звіт про оцінку впливу на довкілля; управлінська звітність), за рівнями доступу інформації (внутрішня і зовнішня); за особливостями виду економічної діяльності (типова, що не залежить від виду діяльності; спеціалізована звітність для видобувних підприємств (Звіт про платежі на користь державі, Звіт про оцінку впливу на довкілля тощо); за ступенем узагальнення (індивідуальна, консолідована, зведена).

Нормативно-правове регулювання складання фінансової звітності видобувних підприємств наведено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Регламентация складання фінансової звітності видобувних підприємств*

*Джерело: власна розробка на основі [35]

ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено критерії для розмежування мікропідприємств, малих, малих і великих підприємств: балансова вартість активів, чистий дохід та середня кількість працівників.

Запропоновані підходи до розкриття витрат на розкривні роботи у фінансовій звітності відповідно до Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" наведено на рис. 3.2.

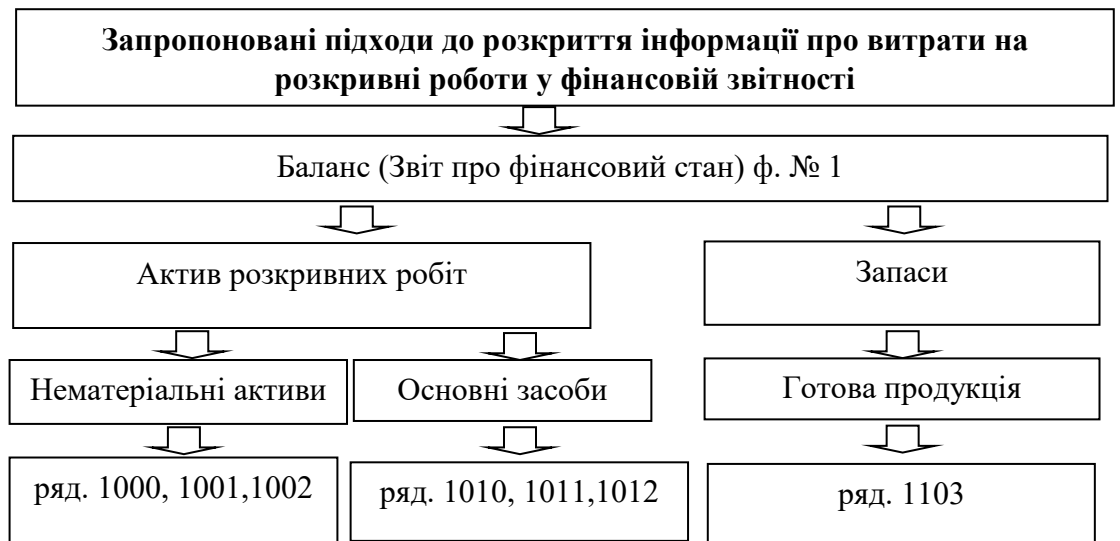


Рис. 3.2. Запропоновані підходи до розкриття витрат на розкривні роботи у фінансовій звітності*

*Джерело: розробка автора на основі [74]

Залежно від одержаних вигід за результатами розкривних робіт витрати на їх здійснення можуть бути визнані як необоротні і оборотні активи підприємства.

Вплив одержаних вигід від здійснення розкривних робіт при добуванні корисних копалин на показники фінансового стану наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Вплив одержаних вигід від здійснення розкривних робіт при добуванні корисних копалин на обсяги видобутку та реалізації, структуру активів та можливість розподілу витрат між звітними періодами*

Вигоди від розкривних робіт при видобуванні корисних копалин	Вплив вигід від здійснення розкривних робіт на:			
	Обсяги видобутку граніту у звітному періоді	Структура активів	Розподіл витрат на розкривні роботи між звітними періодами	Обсяги реалізації граніту
1	2	3	4	5

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5
Одержані запаси корисних копалин	Зростають	Зростання оборотних активів, в частині готової продукції, зростання валюти балансу	Відсутній, вся сума витрат, пов'язаних з розкривними роботами списана на поточні витрати звітного періоду	Зростають за рахунок видобутого граніту у попередніх і звітному періодах
Одержані запаси корисних копалин і покращений доступ до майбутніх операцій з добування корисних копалин	Зростають	Зростання оборотних активів, валюти балансу	Наявний розподіл, сума витрат, пов'язаних з розкривними роботами списана на поточні витрати звітного періоду в частині ідентифікованих запасів граніту	Зростають за рахунок видобутого граніту у попередніх і звітному періодах
Покращений доступ до корисних копалин	Відсутній приріст готової продукції для подальшого продажу	Зростання валюти балансу в частині необоротних активів	Наявний розподіл витрат на розкривні роботи між звітними періодами	Можуть зростати тільки за рахунок видобутого граніту у попередньому періоді

*Джерело : розробка автора

Розглянуті три варіанти вигід від розкривних робіт в цілому позитивно впливають на зростання валюти балансу, однак з точки зору маркетингової політики, то для поточного періоду більш вдалим є вигоди: одержані запаси корисних копалин та одночасно одержані запаси і покращений доступ до майбутніх операцій з добування корисних копалин.

В результаті розкривних робіт можуть бути одержані або не одержані вигоди, що в подальшому впливає на показники фінансового стану звітного періоду (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Вплив підходів до відображення результатів розкривних робіт в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на показники фінансового стану звітного періоду

№ з/п	Напрямок аналізу	Показники	Результати розкривних робіт			
			Ідентифіковані запаси граніту, покращеного доступу до покладів граніту немає	Покращений доступ до покладів граніту, ідентифікованих запасів граніту немає	Ідентифіковані запаси граніту, покращений доступ до покладів граніту	Відсутній покращений доступ до покладів граніту, ідентифікованих запасів граніту немає
1	Оцінка майнового стану	Сума господарських засобів, що знаходяться у розпорядженні підприємства	↑	↑	↑	—
		ОЗ та їх частка в загальній сумі активів	—	↑	↑	—
		Коефіцієнт зносу основних засобів	↑	↑	↑	↑
2	Оцінка ліквідності та платоспроможності	Коефіцієнт покриття	↑	—	↑	—
		Коефіцієнт абсолютної ліквідності	—	—	—	—
3	Оцінка фінансової стійкості	Коефіцієнт автономії	↑	—	↑	—
		Коефіцієнт фінансової стійкості	↑	—	↑	—
		Частка довгострокових зобов'язань у загальній сумі пасивів	↓	—	↓	—
4	Оцінка ділової активності	Коефіцієнт оборотності активів	↑	↑	↓	↓
		Тривалість операційного циклу	↓	↓	↓	↑
		Коефіцієнт оборотності оборотних активів	↓	↓	↑	↓
		Коефіцієнт оборотності запасів	↑	—	↑	↓
5	Оцінка ефективності діяльності	Обсяг реалізації	↑	—	↑	—
		Чистий прибуток	↑	—	↑	—
		Рентабельність продукції	↑	—	↑	—
		Рентабельність продажу	↑	—	↑	—
		Рентабельність капіталу	↑	—	↓	↓

Найважливішим критерієм для встановлення можливості безперервності діяльності є зростання рентабельності, що може бути викликано збільшенням попиту на продукцію, зростанням ціни і зменшенням собівартості. Це можливо за умови наявності достатнього обсягу запасів граніту, що є наслідком одержання вигід: ідентифікованих запасів граніту, без покращеного доступу до покладів граніту та ідентифікованих запасів граніту з покращеним доступом до покладів граніту.

Для ефективного контролю за наслідками господарської діяльності на навколишнє середовище потрібно розробити систему показників, що дозволила б оцінити вплив технологічного процесу та його результатів на екологічний стан регіону. Щодо інформаційної бази обчислення показників, то чинним законодавством передбачено складання видобувними підприємствами фінансової, податкової, статистичної, внутрішньої звітності, а також Звіту про управління і Звіту платежі на користь державі.

Україна приєдналася до Ініціативи щодо забезпечення прозорості у видобувних галузях. Відповідно до цього міжнародного стандарту підприємства, що здійснюють добуток корисних копалин, повинні звітувати про обсяги податків та інших платежів, для контролю одержаних доходів відповідно до обсягів видобутих корисних копалин. Особливого контролю вимагає оприлюднення результатів діяльності підприємств, що здійснюють видобуток корисних копалин, з огляду на їх вичерпність та загальнодержавне значення в забезпеченні ключових видів економічної діяльності.

Основні пріоритетні галузі та очікування від приєднання України до Ініціативи щодо забезпечення прозорості у видобувних галузях наведено на рис. 3.3.



Примітка: жирним шрифтом виділено пропозицію автора

Рис. 3.3. Нормативне регулювання реалізації підприємствами Ініціативи щодо забезпечення прозорості у видобувних галузях [105]

Відповідно до п. 1 ст. 12 Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях» суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, розкривають свої звіти (консолідовані звіти) про платежі на користь держави щорічно, не пізніше 1 вересня року, що настає після звітного періоду, та забезпечують, щоб такі звіти залишалися публічно відкритими протягом щонайменше трьох років з дня розкриття [36]. Даний закон регулює мету, перелік суб'єктів та способи розкриття інформації про платежі на користь державі.

Перелік показників, що підлягають розкриттю суб'єктами у Звіті про платежі на користь державі наведено на рис. 3.4.



Примітка: жирним шрифтом виділено інформацію, що сформована внаслідок розкривних робіт при видобуванні корисних копалин

Рис. 3.4. Перелік показників, що підлягають розкриттю суб'єктами у Звіті про платежі на користь державі*

*Джерело: власна розробка на основі [36]

Наступний вид зовнішньої звітності, що слід складати і подавати видобувним підприємствам, є Звіт про управління. Нормативне регулювання складання Звіту про управління видобувними підприємствами залежно від їх розміру та чисельності працівників наведено на рис. 3.5.



Рис. 3.5. Нормативне регулювання складання Звіту про управління видобувними підприємствами, в частині розкриття впливу на довкілля розкривних робіт при видобуванні корисних копалин*

*Джерело: власна розробка: побудовано на основі [35, 73]

Основними формами статистичної звітності, що розкривають екологічні аспекти діяльності видобувних підприємств та їх вплив на навколишнє середовище внаслідок проведення розкривних робіт при видобуванні корисних копалин, є:

1. Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів (2-ТП (повітря) (річна)) містить інформацію про сумарні викиди забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря та їх розподіл за джерелами.

2. Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища (1- екологічні витрати (річна)) розкриває капітальні та поточні інвестиції на охорону навколишнього природного середовища; спеціалізовані екологічні послуги; реалізація побічної продукції, отриманої при здійсненні природоохоронних заходів.

3. Звіт про утворення та поводження з відходами (1-відходи (річна)) містить інформацію про обсяги утворення, поводження з відходами за місцем їх утворення, обсяги поводження з відходами спеціалізованими підприємствами, установки для поводження з відходами, спеціально відведені місця та об'єкти видалення відходів станом на кінець року.

Фінансова звітність розкриває інформацію про майновий стан, структуру активів, зношеність основних засобів, обсяги виробництва та реалізації, фінансові результати від різних видів діяльності, грошове забезпечення одержаних доходів, частину короткострокових зобов'язань, яка може бути при необхідності погашена негайно, тривалість операційного і фінансових циклів, суму сплачених податків та наявність заборгованості перед податковими органами.

У Звіті про управління за напрямом "Екологічні аспекти" слід наводити показники, що характеризують: раціональне використання води; управління відходами; викиди парникових газів; споживання енергії тощо. Дана інформація частково дублюється зі змістовним наповненням статистичної звітності: Звіту про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів та Звіту про утворення та поводження з відходами.

Звіт про платежі на користь держави містить таку інформацію: загальна сума платежів із рентної плати за користування надрами для видобування

корисних копалин, плати за землю та екологічного податку; обсяги видобутку за видом відповідної проектної діяльності; обсяги фінансування та допомоги, отриманих від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також підконтрольних їм суб'єктів; аудиторський звіт за звітний період тощо.

Регламентовані види звітності надають інформацію про обсяги використання ресурсів видобувними підприємствами, фінансові результати від обсягів їх видобутку, а також розмір нарахованих і сплачених податків та платежів. Прозорість розкриття у звітності та оприлюднення інформації про вплив господарської діяльності на навколишнє середовище видобувних підприємств розширить необхідну базу для розрахунку показників ефективності використання природних ресурсів і забезпечить необхідний їх запас на майбутні звітні періоди.

Вимоги чинного законодавства України щодо стягнення екологічного податку відповідно до обсягів викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах; утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасового зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензій строк становлять основу національної екологічної безпеки і природокористування.

Тому інформація щодо обсягів отриманих відходів, викидів у атмосферне повітря і водні ресурси, а також утворення і зберігання радіоактивних відходів підлягає оприлюдненню в Звіті про управління, адже суспільство повинно знати екологічні наслідки діяльності кожного суб'єкта господарювання та їх внесок у створення безпечних умов природокористування.

Розглянемо основні напрями досліджень в працях науковців щодо методичного та інформаційного забезпечення розкриття екологічних аспектів

внаслідок проведення розкривних робіт при видобуванні корисних копалин діяльності підприємств у статистичній звітності та Звіті про управління.

Так, Н.Є. Гембарська, Л.Г. Квасній, Х.П. Данилків рекомендують структуру розкриття у Звіті про управління обсягу стратегічних витрат, в основу якої покладені такі проєкції системи збалансованих показників: внутрішні бізнес-процеси, клієнти, навчання і розвиток персоналу [9, с. 247]. Однак поза увагою залишилися стратегічні витрати на покращення фінансової проєкції, що є ключовими ідентифікаторами ефективності організації всіх бізнес-процесів підприємства.

Вальковою Н.В. наведено порівняльну характеристику структури Звіту про управління відповідно до чинних нормативних документів: Положення з практики 1 «Коментар керівництва», інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України, Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління [3, с. 187]. Наявність відмінностей у ступені регламентації інформації, що має бути оприлюднена, створює альтернативні умови щодо її розкриття та суб'єктивізму висвітлення, що призводить до неповноти розкриття фінансової і нефінансової інформації і непорівнянності заповнених Звітів про управління.

Науковцями Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінською, Я.В. Олійник, М.В. Кучерявою розроблено проєкт практичного коментаря зі складання звіту про управління, де запропоновано 27 показників оцінки ліквідності підприємства, які можуть бути використані для розкриття інформації за напрямом “Ліквідність та зобов’язання” [21, С. 21-22].

Досить широкий перелік запропонованих індикаторів ліквідності та зобов’язань містить такі напрями аналізу фінансового стану, як: ліквідність, ділова активність, фінансова стійкість, ефективність. Перевантаженість Звіту про управління задекларованими показниками може бути обґрунтована в разі наведення можливих варіантів інтерпретації для прийняття управлінських рішень щодо використання ресурсів підприємства.

Притулою М.Ю. проаналізовано рівень розкриття інформації компаніями України у нефінансових звітах за різними видами економічної діяльності [104, С. 140]. Результати дослідження можна встановити недостатнє висвітлення екологічних та соціальних інвестицій, що пов'язані із впровадженням природоохоронних заходів на підприємствах і можуть мати як поточний, так і капітальний характер.

Так, О.В. Зибарева, Л.С. Гангал розробили структуру екологічних витрат: охорона атмосферного повітря, охорона та раціональне використання підземних і поверхневих вод, утилізація виробничих і побутових відходів, очищення зворотних вод, збереження біорізноманіття та середовища існування, зниження шумового й вібраційного впливу, радіаційна безпека, науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування, інші екологічні витрати з розподілом на екологічні інвестиції, екологічні платежі, екологічні резерви [50, с. 6]. Даний розподіл екологічних витрат сприяє подальшій розробці методичного забезпечення обліку капітальних та поточних екологічних інвестицій, контролю нарахування та сплати екологічного податку, а також методики обліку формування та використання резерву на рекультивацію з подальшим відображенням у звітності.

Науковцями досліджено порівняльну характеристику структури Звіту про управління відповідно до чинних нормативних документів, ступінь розкриття екологічної інформації у нефінансових звітах вітчизняних підприємств за різними видами економічної діяльності, підходи до розкриття стратегічних і екологічних витрат, що мають бути оприлюднені в Звіті про управління, методичні рекомендації щодо переліку показників для оцінки ліквідності підприємств.

Незважаючи на вагомий внесок науковців в розвиток методики складання екологічної звітності, потребують додаткових досліджень питання взаємоузгодження інформації, поданої у статистичній, податковій, фінансовій звітності та Звіті про управління про екологічні показники господарської діяльності видобувних підприємств для контролю нарахування

та сплати екологічного податку, посилення екологічної відповідальності перед суспільством суб'єктів, що є забруднювачами навколишнього середовища внаслідок проведення розкривних робіт при видобуванні корисних копалин.

Встановлення взаємоузгодженості екологічної статистичної звітності та Податкової декларації екологічного податку як інформаційної бази для складання Звіту про управління на видобувних підприємствах сприятиме розширенню інформаційної бази розрахунку екологічних показників.

Оприлюднені Державною службою статистики України статистичні дані щодо впливу господарської діяльності підприємств на навколишнє середовище зосереджені на викидах забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря, відходах та витратах на природоохоронні заходи, розмірі сплачених екологічних податків.

Загалом в 2021 році 8410 українських підприємств здійснили 2242020,759 т викидів забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря [8]. Якщо розглянути регіональний аспект забруднення атмосферного повітря, то в 2021 році найбільшу питому вагу серед усіх областей займають два регіони Донецька область 33,19 % (744120,586 т) та Дніпропетровська область 23,98 % (537635,055 т), а найменшу – Чернівецька область 0,07 % (1667,591 т).

В Україні викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря за категоріями джерел викидів: 1) кар'єрні розробки та видобування корисних копалин, за винятком вугілля; 2) зберігання, обробка та транспортування корисних копалин; 3) інше використання корисних копалин у 2021 році характеризуються відсутністю гексахлор-бензолу, діоксинів і фуранів, ртуті, селену, цинку.

Якщо проаналізувати структуру викидів у атмосферне повітря за всіма видами економічної діяльності, то найбільшу питому вагу займає переробна промисловість 38,80 %, однак вагоме місце займає добувна промисловість і розроблення кар'єрів, налічуючи 445 підприємств в 2021 році, що забруднили

атмосферне повітря 401791,027 т небезпечними речовинами і парниковими газами, що становить 17,92 % від загального обсягу відходів.

На основі статистичних даних щодо охорони навколишнього природного середовища в Україні [106] можна зробити висновки про зростання розміру сплачених екологічних податків у 2019 році порівняно з 2018 роком на 1171 млн.грн. або на 23,79 %, а також зменшення побічної продукції, отриманої при здійсненні заходів з охорони навколишнього природного середовища на 201 млн грн. або на 49,26 %.

Для подальшого удосконалення методичного забезпечення аудиту та підвищення достовірності його результатів слід встановити наявний взаємозв'язок між показниками Податкової декларації екологічного податку та формами екологічної статистичної звітності (Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів (25.06.2021 № 162) 2-ТП (повітря) (річна), Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища (25.06.2021 № 163) 1-екологічні витрати (річна), Звіт про використання води (Форма № 2ТП-водгосп (річна)), Звіт про утворення та поводження з відходами (25.06.2021 № 164) 1-відходи (річна)).

Взаємоузгодженість основних баз оподаткування екологічним податком і екологічної статистичної звітності наведено на рис. 3.6.



Рис. 3.6. Взаємоузгодженість екологічної статистичної звітності та Податкової декларації екологічного податку як інформаційної бази для складання Звіту про управління*

*Джерело: розробка автора

Одиниці виміру екологічної статистичної звітності та Податкової декларації екологічного податку представлені натуральними (тис. т, тис. куб. м) та грошовими (тис. грн.).

Статистичне дослідження структури відходів за видами економічної діяльності протягом 2016-2020 рр. [130] дає змогу встановити загальну тенденцію зміни обсягів відходів в цілому за всіма видами економічної діяльності, так і визначити найбільш відходомісткий технологічний процес. Так, в 2017 р. порівняно з 2016 р. обсяг відходів збільшився на 70183,9 тис. т або на 23,72 %, у 2018 порівняно з 2017 р. відбулося зменшення відходів на 13720,1 тис. т. або на 3,75 %. Протягом 2019-2020 рр. відбувалося щорічне зростання загального обсягу відходів, у 2019 р. на 89182,6 тис. т або на 25,31 % і в 2020 р. на 20857 тис. т або на 4,72 %.

Найбільш відходомістким є вид економічної діяльності «Добувна промисловість і розроблення кар'єрів», зокрема у 2016 р. займає 80,26 %, а в 2020 р. – 84,58 %. Загалом протягом 2016-2020 рр. видобувні підприємства мали збільшення відходів на 153616,5 тис. т або на 64,69 %.

Статистичний аналіз витрат на охорону навколишнього середовища [106] дозволяє констатувати, що валове нагромадження основного капіталу на охорону навколишнього природного середовища в Україні за всіма видами економічної діяльності становило в 2019 р. 14445,6 млн. грн. з розподілом на охорону атмосферного повітря та клімату (29,60 %), видалення стічних вод (4,62 %), поводження з відходами (37,88 %), захист та відновлення ґрунтів, підземних і поверхневих вод (10,56 %), інші напрями (17,34 %). Найменше інвестування припадає на відновлення водних ресурсів, а найбільше – переробку відходів.

Якщо розглядати участь видобувних підприємств у фінансуванні заходів навколишнього середовища, то протягом 2019 року було витрачено 2136,2 млн. грн. Витрати на захист та відновлення ґрунтів, підземних і поверхневих вод становлять 1217,1 млн. грн. (56,98 % від загального обсягу

витрат видобувних підприємств та 79,76 % від витрат за цієї статтею за всіма видами економічної діяльності).

Отже, в результаті дослідження інформації про витрати на розкривні роботи, що підлягає розкриттю у зовнішній звітності, встановлено наступне:

1. Звітність видобувного підприємства формується на основі загальних підходів до будови показників інтервальних та моментних і поділяється за змістовним наповненням для відповідної групи користувачів (фінансова, статистична, податкова, Звіт про управління, Звіт про платежі на користь державі, Звіт про оцінку впливу на довкілля; управлінська звітність); за особливостями виду економічної діяльності (типова, що не залежить від виду діяльності; спеціалізована звітність для видобувних підприємств (Звіт про платежі на користь державі, Звіт про оцінку впливу на довкілля тощо).

2. Залежно від одержаних вигід за результатами розкривних робіт витрати на їх здійснення можуть бути визнані і відображені у Балансі (ф. № 1) як необоротні матеріальні і нематеріальні активи та оборотні активи (готова продукція) підприємства.

3. Екологічні наслідки діяльності суб'єкта внаслідок проведення розкривних робіт при видобуванні корисних копалин знаходять своє відображення у вигляді фінансових і нефінансових показників у різних видах зовнішньої звітності: фінансовій, статистичній, податковій, Звіті про управління, Звіті про обов'язкові платежі на користь державі. Індивідуальні екологічні показники можуть оприлюднюватися у Звіті про управління, однак, зважаючи на відсутність чіткого переліку показників та критеріїв їх критичної оцінки, зазвичай залишаються не розкритими для користувачів. Це зумовлює необхідність розробки методології показників, що характеризують екологічні наслідки діяльності на персонал, клієнтів, навколишнє середовище і природні ресурси.

3.2. Звітність як джерело інформації про соціальну та екологічну відповідальність перед суспільством та ефективність розкривних робіт при добуванні граніту

Господарська діяльність з добування корисних копалин є планованою і має вплив на довкілля, тому підприємство повинно звітуватися перед громадськістю за її наслідки для життя і здоров'я людей, флори і фауни, ґрунту та біорізноманіття.

Нормативне регулювання складання звіту про оцінку впливу на довкілля наведено на рис. 3.7.

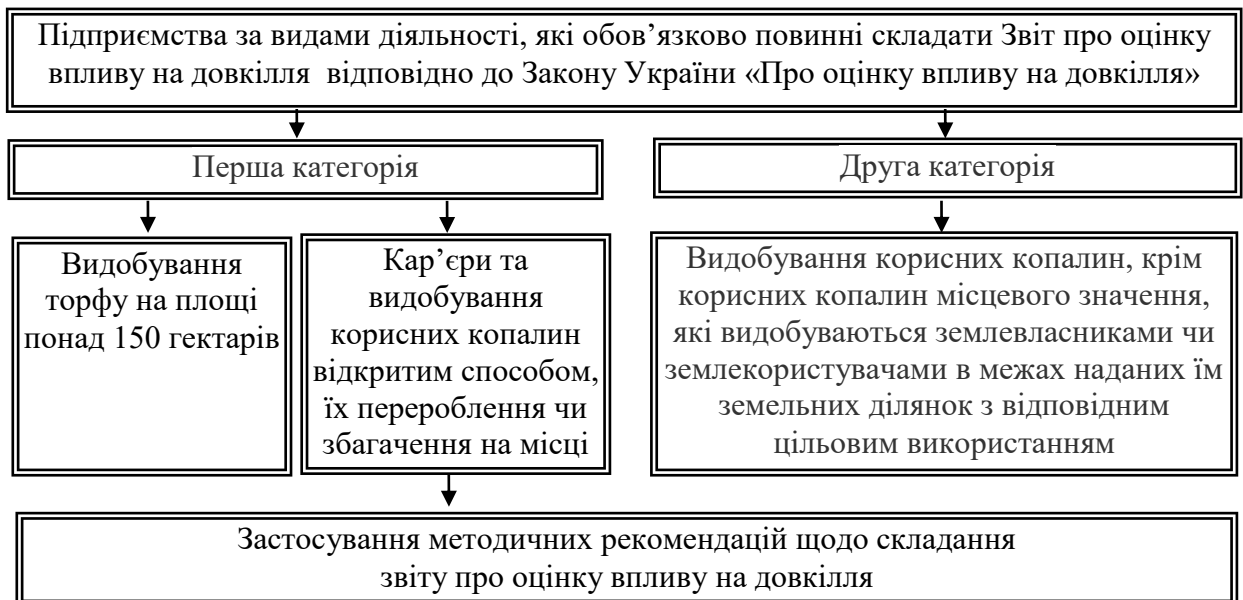


Рис. 3.7. Нормативне регулювання складання звіту про оцінку впливу на довкілля*

*Джерело: розробка автора

Загальна кількість судових спорів, пов'язаних зі змістовним наповненням та поданням Звіту про оцінку впливу на довкілля всіма суб'єктами господарювання, щодо яких законодавством врегульовано обов'язкова необхідність його складання та оприлюднення, протягом 2018-2022 рр. наведена на рис. 3.8.

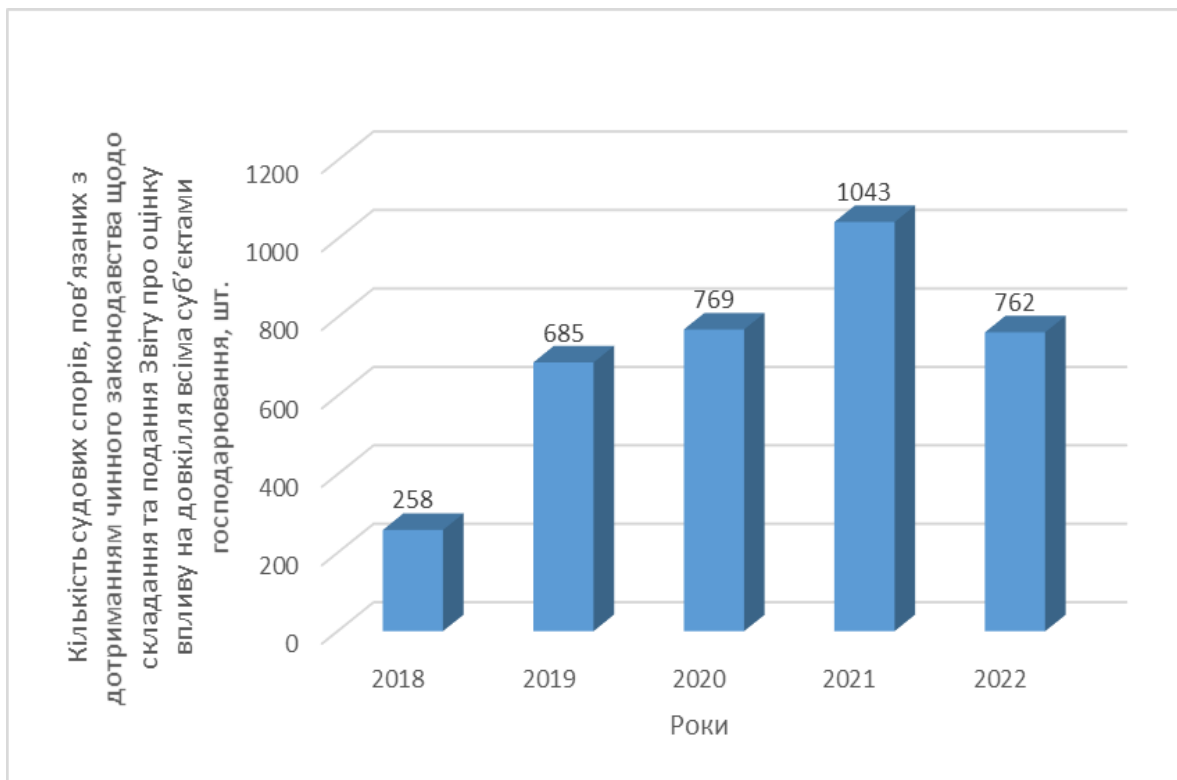


Рис. 3.8. Динаміка кількості судових спорів, пов'язаних з дотриманням чинного законодавства щодо складання та подання Звіту про оцінку впливу на довкілля всіма суб'єктами господарювання за 2018-2022 рр.*

*Джерело: розробка автора на основі [18]

Максимальна кількість судових спорів припадає на 2021 рік – 1043 шт., а мінімальна – 258 шт. у 2018 році. Протягом 2018-2021 рр. щорічно спостерігалася тенденція щодо зростання, що свідчить про посилення екологічної відповідальності підприємств перед суспільством та активність громадськості і контролюючих органів. Так, у 2019 р. порівняно з 2018 р. на 427 шт., у 2020 р. порівняно з 2019 р. – на 84 шт., у 2021 р. порівняно з 2020 р. – на 274 шт. а у 2022 році порівняно з 2021 роком відбулося зменшення судових спорів на 281 шт., це пов'язано з військовим станом в Україні, зупиненням та призупиненням діяльності суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства повинні подавати Звіт про оцінку впливу на довкілля.

Далі розглянемо кількість судових спорів щодо Звіту про оцінку впливу на довкілля підприємств, що видобувають граніт, протягом 2018-2022 рр. (рис. 3.9).

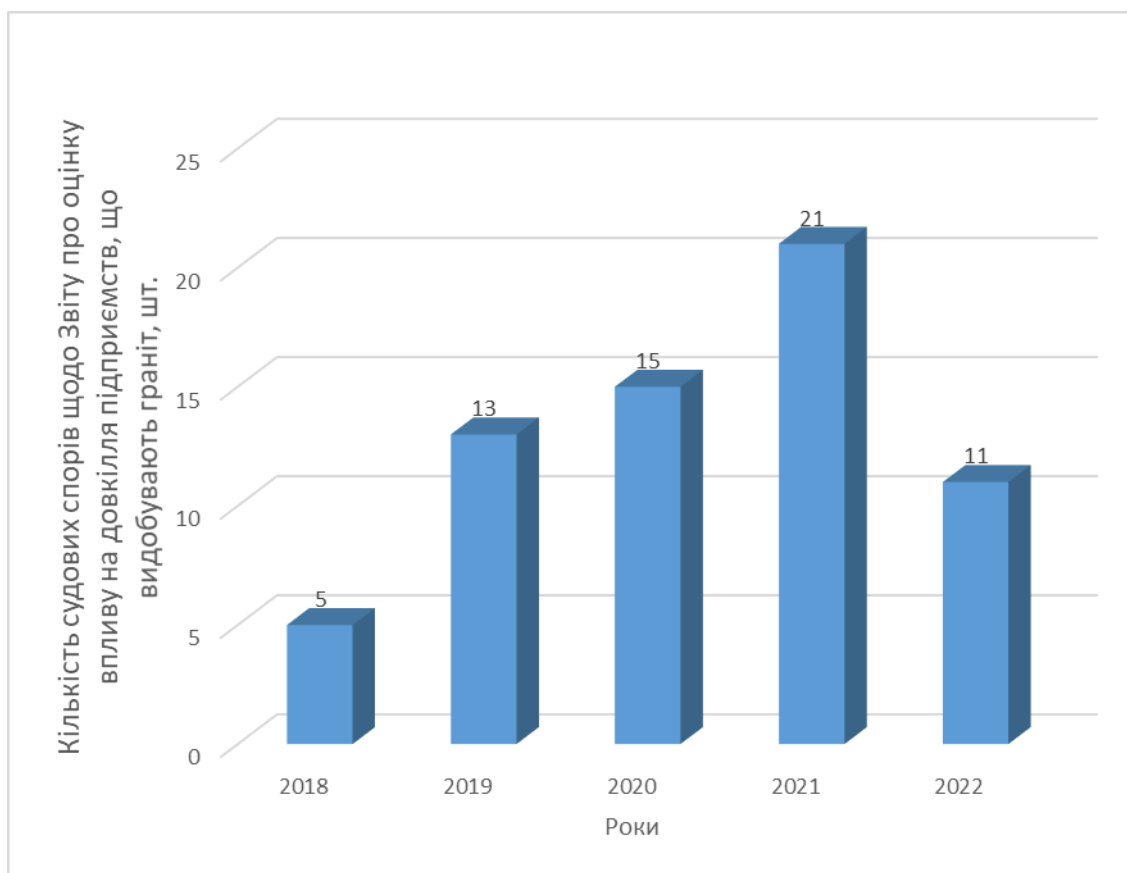


Рис. 3.9. Динаміка кількості судових спорів щодо Звіту про оцінку впливу на довкілля підприємств, що видобувають граніт, протягом 2018-2022 р.*

*Джерело: розробка автора на основі [18]

Найбільша кількість судових спорів щодо звітування перед суспільством за результатами впливу видобування граніту на довкілля припадає на 2021 рік, а найменша на 2018 рік, причому знову щорічно відбувалося зростання з 2018 року до 2021 року, а в 2022 року відбулося зменшення на 10 шт.

Далі розглянемо кількість судових спорів щодо розкривних робіт щодо видобування корисних копалин за 2018-2022 рр. (рис. 3.10).

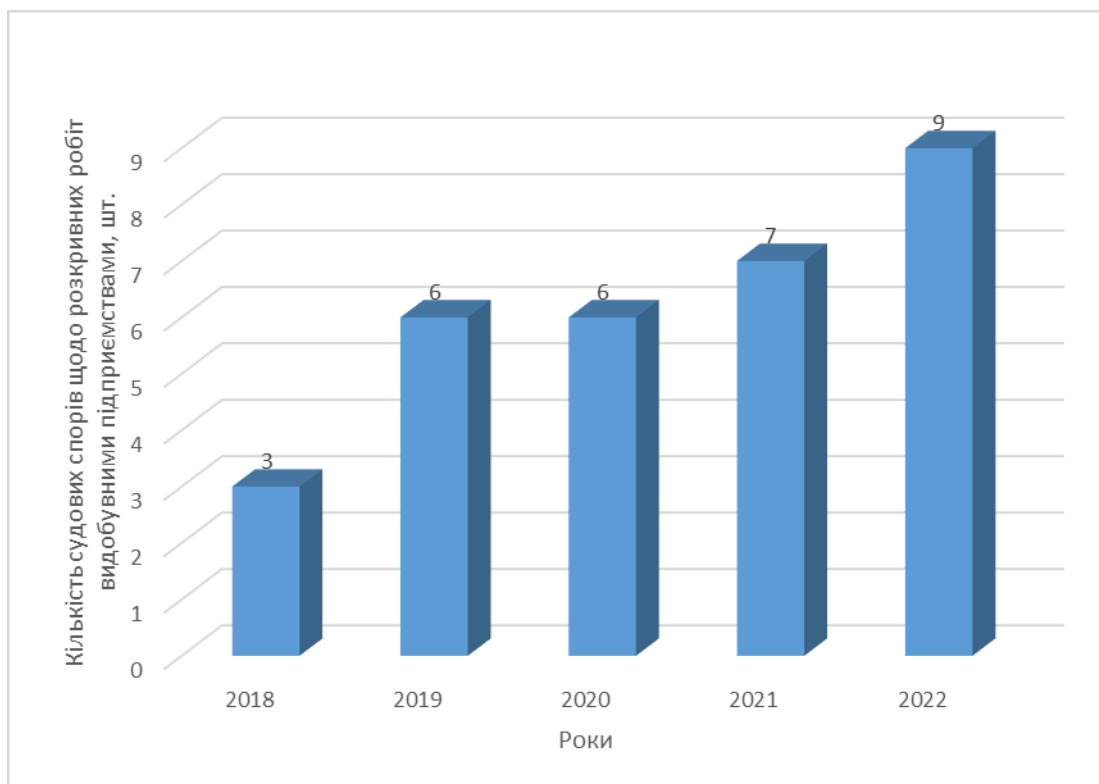


Рис. 3.10. Динаміка кількості судових спорів щодо Звіту про оцінку впливу на довкілля, в частині впливу на довкілля розкриття робіт видобувних підприємств, протягом 2018-2022 р.*

*Джерело: розробка автора на основі [18]

Незначна кількість судових спорів щодо розкриття робіт щодо видобування корисних копалин не дозволяє констатувати відсутність законодавчих підстав для їх порушення, а більшою мірою дає підстави вважати за необхідно більш детально розкривати питання розкриття робіт у зовнішній звітності, що підлягає оприлюдненню, обговоренню її змістовного наповнення та є підставою для прийняття рішення щодо продовження видобування на цій ділянці родовища чи ні із врахуванням безпеки для людей та оточуючого середовища.

Порівняльна характеристика оприлюднених звітів про оцінку впливу на довкілля видобувних підприємств щодо розкриття інформації про розкриття роботи наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз оприлюднених звітів про оцінку впливу на довкілля видобувних підприємств*

Підприємство	Вид корисної копалини	Інформація про розкривні роботи						
		Геологічна будова розкривних порід	Термін видобутку	Матеріально-технічне забезпечення розкривних робіт	Структура розкривних порід	Потужність розкривних порід	Рекультивацийні заходи	Основні джерела забруднення атмосфери (пилоутворення)
ТОВ «Сі-Аль»	Гнейсо-граніти	–	–	+	+	–	–	–
ТОВ «Петропавлівський крейдовий кар'єр»	Крейда	+	–	+	+	+	+	–
ДП «СхідГЗК»	Пісок, уранова руда	+	+	+	+	+	–	–
ТОВ «Чернігівська будівельна кераміка»	Суглинки четвертинного віку	+	–	+	+	–	–	–
ТОВ «СЕНД КОНТРАКТ»	Алювіальні піски	+	–	–	–	–	–	–

*Джерело: побудовано на основі [38, 39, 41, 42, 43]

Аналіз табл. 3.3. свідчить про неповноту оприлюдненої інформації про розкривні роботи при добутку корисних копалин. Більшість підприємств розкривають геологічну будову і структуру розкривних порід, матеріально-технічне забезпечення розкривних робіт. Не розкритою залишилася інформація про потужність розкривних порід, рекультивацийні заходи та основні джерела забруднення атмосфери.

Отже, підприємства добувної промисловості і розроблення кар'єрів мають значний вплив на навколишнє середовище через відходомісткий технологічний процес, тому слід дослідити повноту відображення

екологічних показників у оприлюднених Звітах про управління для встановлення екологічної відповідальності даних суб'єктів.

Структура Звіту про управління регламентована п. 4 Методичних рекомендацій: за напрямом "Екологічні аспекти" рекомендується наводити інформацію щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, залежно від галузі, в якій функціонує підприємство та від заходів з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище. За цим напрямом рекомендується розкривати показники, що характеризують: раціональне використання води; управління відходами; викиди парникових газів; споживання енергії тощо [73].

Порівняльна характеристика інформації про екологічні аспекти діяльності, пов'язані з виконанням розкривних робіт 10 вітчизняних видобувних підприємств у Звітах про управління за 2020 рік наведена в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Порівняльна характеристика змісту Звітів про управління в частині екологічних аспектів, пов'язаних з виконанням розкривних робіт 10 вітчизняних видобувних підприємств за 2020 рік*

№ з/п	Підприємство	Розкриття показників про екологічні аспекти, пов'язані з виконанням розкривних робіт								
		Обсяги споживання води, електроенергії, палива	Відходи	Викиди	Витрати на екологічні заходи	Екологічний податок	Вимірники	Описова характеристика	Планові екологічні заходи	Виконання екологічних заходів за рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ТзОВ «Вирівський кар'єр»	–	–	–	–	–	–	+	+	+
2	ТОВ «Рудомайн»	–	–	–	+	–	+	+	+	+
3	СП «Полтавська нафтогазова компанія»	обсяги води	+	+	–	+	+	+	+	+

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
4	ПрАТ «Покровський гірничо-збагачувальний комбінат»	–	–	–	–	–	–	–	–	–
5	Акціонерне товариство «Об'єднана гірничо-хімічна компанія»	–	–	–	–	–	–	–	–	–
6	ТОВ «Гірничодобувна компанія «Мінерал»	–	–	–	+	+	+	+	+	+
7	ПрАТ «Коростишівський гранітний кар'єр»	–	–	–	–	–	–	–	–	–
8	ПрАТ «Мало-бузуківський гранітний кар'єр»	–	–	–	–	–	–	–	–	–
9	ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр»	–	–	–	–	–	–	–	–	–
10	ПрАТ «Коржівський СГДК»	–	–	–	–	–	–	–	–	–

*Джерело: побудовано на основі [45, 46, 47, 48, 49, 108, 112, 114, 115, 116]

На ТЗОВ «Вирівський кар'єр» в Звіті про управління, в частині екологічних аспектів, вказано, що на підприємстві побутові відходи зберігаються в спеціально відведених місцях, укладені угоди з утилізації відходів, обсяги забруднюючих речовин не перевищують граничні значення, щоквартально проводиться аналіз стічних вод, функціонує система знищення пилу.

На ТОВ «Рудомайн» у 2020 році серед витрат на природоохоронні заходи 521,4 тис.грн. припадають на використання гуматового реагенту для зменшення викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря під час проведення масових вибухів, а також 3500,00 тис.грн. – на комплекс заходів з пилопригнічення.

На СП «Полтавська нафтогазова компанія» з метою запобігання можливого впливу на довкілля сформовано мережу контролю якості водних ресурсів, ґрунтів, складу атмосферного повітря, шумового навантаження.

ПрАТ «Покровський гірничо-збагачувальний комбінат» містить доволі розгорнуту інформацію про діяльність підприємства, вказуючи опис діяльності, філософію і принципи, організаційну структуру підприємства, стратегію та цілі, відомості про цінні папери емітента, ліквідність та зобов'язання, управління ризиками, структуру корпоративного управління, політики корпоративного управління, однак відсутнє розкриття інформації про вплив результатів діяльності на навколишнє середовище, земельні, водні ресурси, наявність або відсутність відходів та викидів, фінансування заходів природоохоронного характеру. Звіти про управління підприємств ПрАТ «Коржівський СГДК», ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр», ПрАТ «Малобузуківський гранітний кар'єр», ПрАТ «Коростишівський гранітний кар'єр» та Акціонерне товариство «Об'єднана гірничо-хімічна компанія» містять інформацію про 1) вірогідні перспективи подальшого розвитку емітента; 2) інформація про розвиток емітента; 3) інформація про укладення деривативів або вчинення правочинів щодо похідних цінних паперів емітентом, якщо це впливає на оцінку його активів, зобов'язань, фінансового стану і доходів або витрат емітента; 4) звіт про корпоративне управління. Поза увагою залишилися інші розділи, передбачені чинним законодавством.

На ТОВ «Гірничодобувна компанія «Мінерал» проводиться лабораторний контроль викидів і скидів, перевищення граничних норм щодо викидів не встановлено, а у водні об'єкти скиди не потрапляють; використовуються відходи як вторинна сировина, що зменшує обсяги відходів, що підлягають утилізації сторонніми організаціями.

На досліджених підприємствах не розкрито обсяги споживання води, електроенергії, палива, тільки СП «Полтавська нафтогазова компанія» розкриває інформацію про викиди та відходи. Витрати на екологічні заходи наведено ТОВ «Рудомайн» та ТОВ «Гірничодобувна компанія «Мінерал». Сума сплаченого екологічного податку зазначається в СП «Полтавська нафтогазова компанія» та ТОВ «Гірничодобувна компанія «Мінерал». Неповнота розкриття інформації про використання ресурсів, обсяги відходів і

викидів та відповідні розміри сплаченого екологічного податку за складовими, розміри витрат на охорону навколишнього середовища та удосконалення технологічного процесу для зменшення виходу викидів та відходів унеможливує дати достовірну оцінку екологічної відповідальності даних підприємств, необхідність контролю за діяльністю яких підтверджують офіційні оприлюднені статистичні дані Державної служби статистики України про найбільш відходомісткі види діяльності.

Вважаємо за доцільне для управління природокористуванням на рівні видобувного підприємства розкривати інформацію про екологічні аспекти, зокрема обсяги споживання води, електроенергії, палива тощо; обсяги відходів та викидів; перелік планових заходів природоохоронного характеру та ступінь їх виконання із зазначенням ефективності відповідно до капітальних та поточних витрат на їх здійснення.

В результаті дослідження інформації про екологічні аспекти розкривних робіт при видобуванні корисних копалин, що підлягає розкриттю у статистичній звітності та Звіті про управління, з'ясовано наступне:

1. Податкова декларація екологічного податку має інформаційні взаємозв'язки з екологічною статистичною звітністю, що дозволяє ефективніше здійснювати контроль за сплатою екологічного податку. Інформація про викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення міститься у Звіті про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів. Обсяги утворення, поводження з відходами за місцем їх утворення, утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензій строк зазначено у Звіті про утворення та поводження з відходами. Інформацію про скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти містить Звіт про використання води.

2. Неповнота розкриття інформації у Звітах про управління видобувних підприємств про вплив діяльності на навколишнє середовище унеможливорює дати достовірну оцінку екологічної відповідальності, необхідність контролю за діяльністю яких підтверджують статистичні дані про найбільш відходомісткі та викидомісткі види діяльності.

3. Розкриття інформації про екологічні аспекти розкривних робіт при видобуванні корисних копалин може здійснюватися в наступних напрямках: організація технологічного процесу на умовах ресурсозбереження та контроль обсягів спожитих енергоресурсів; обсяг шкідливих результатів технологічного процесу у вигляді викидів в навколишнє середовище та водні ресурси, відходів; продуктивність витрат, понесених на екологічні заходи та їх вплив на фінансові результати.

Вважаємо за доцільне для управління природокористуванням на рівні видобувного підприємства розкривати інформацію про екологічні аспекти, зокрема обсяги споживання води, електроенергії, палива тощо; обсяги відходів та викидів; перелік планових заходів природоохоронного характеру та ступінь їх виконання із зазначенням ефективності відповідно до капітальних та поточних витрат на їх здійснення.

Купалова Г., Матвієнко Т. наголошують на тому, що основними елементами звітності мають бути: характеристика підприємства; опис діяльності та стратегії розвитку, інформація про підходи до корпоративного управління; економічні, екологічні та соціальної показники діяльності підприємства. Узгодження термінів подання форм державних статистичних спостережень, розробка єдиної методики складання нефінансової звітності та розширення системи її екологічних показників дозволять удосконалити національну інформаційну систему з охорони довкілля [66, С. 16].

Внутрішня звітність – це внутрішньо регламентована щодо форми, термінів, суб'єктів подання та рівнів конфіденційності на підприємстві звітність, форма, перелік показників, якої визначається на основі інформаційної бази, включаючи первинні документи, облікові реєстри,

оборотні відомості по синтетичних і аналітичних рахунках, фінансову та нефінансову звітність.

Необхідність розробки та складання внутрішньої звітності щодо витрат на розкривні роботи в умовах організації цілорічного та неповного циклу видобутку граніту та одержання різних масштабів діяльності щодо ідентифікованих запасів граніту зумовлена відсутністю відповідних показників або методичних рекомендацій щодо подання інформації про даний об'єкт у фінансовій звітності, недостатньою аналітичністю інформації, що підлягає розкриттю для прийняття рішень щодо доцільності подальшого видобування корисної копалини відповідно до порівняння фактичних одержаних і запланованих вигід від розкривних робіт.

Для удосконалення обліку видобування корисних копалин на видобувних підприємствах розроблено пакет внутрішньої звітності щодо результатів розкривних робіт: «Звіт про структуру витрат на розкривні роботи» (ВЗРР-1), «Звіт про ефективність розкривних робіт під час добування корисних копалин в гранітних кар'єрах» (ВЗРР-2), «Звіт про відповідність фактично виконаних розкривних робіт технічному завданню на їх приведення в розрізі ділянок родовищ» (ВЗРР-3), «Звіт про оцінку результатів розкривних робіт» (ВЗРР-4), що наведено в Додатку Д.

Запропоновані форми внутрішньої звітності щодо розкривних робіт наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Внутрішня звітність щодо ефективності розкривних робіт*

№ з/п	Назва звітної форми	Номер форми	Зміст звітної форми
1	2	3	4
1	Звіт про структуру витрат на розкривні роботи	ВЗРР-1	Відображає показники, що характеризують інформацію про планові та фактичні витрати на розкривні роботи в розрізі технологічних бізнес-процесів

1	2	3	4
2	Звіт про ефективність розкривних робіт під час добування корисних копалин в гранітних кар'єрах	ВЗРР-2	Відображає показники, що характеризують фактичні продуктивні і непродуктивні витрати на розкривні роботи за окремими технологічними процесами з уточненням причин та відповідальних осіб за перевитрачання різноманітних ресурсів, що не призведе до отримання доходів
3	Звіт про відповідність фактично виконаних розкривних робіт технічному завданню на їх приведення в розрізі ділянок родовищ	ВЗРР-3	Відображає показники, що характеризують площу запланованих до виконання розкривних робіт, загальний об'єм розкривних порід, максимальні межі перевезення порожніх порід, термін виконання, обсяг видобутого граніту
4	Звіт про оцінку результатів розкривних робіт	ВЗРР-4	Відображає показники, що характеризують планові та фактичні вигоди від розкривних робіт, а також їх порівняння для встановлення ефективності подальшого видобування граніту на родовищі

*Джерело: власна розробка

Склад і структура Звіту про структуру витрат на розкривні роботи та Звіту про ефективність розкривних робіт під час видобування корисних копалин в гранітних кар'єрах впроваджено в господарську діяльність ТЗОВ «Західукрвибхпром» (довідка № 45 від 20.03.2023 р.).

Висновки до розділу 3

В результаті дослідження сучасного стану розкриття інформації про витрати на розкривні роботи при добуванні граніту у звітності з'ясовано наступне:

1. Звітність видобувного підприємства формується на основі загальних підходів до будови показників (ознаки процесів (інтервальних), ознаки стану (моментних)), за повнотою розкриття інформації (повна і спрощена), за змістовним наповненням для відповідної групи користувачів (фінансова, статистична, податкова, Звіт про управління, Звіт про платежі на користь державі, Звіт про оцінку впливу на довкілля; управлінська звітність), за рівнями доступу інформації (внутрішня і зовнішня); за особливостями виду

економічної діяльності (типова, що не залежить від виду діяльності; спеціалізована звітність для видобувних підприємств (Звіт про платежі на користь державі, Звіт про оцінку впливу на довкілля тощо); за ступенем узагальнення (індивідуальна, консолідована, зведена).

2. Україна приєдналася до Ініціативи щодо забезпечення прозорості у видобувних галузях. Відповідно до цього міжнародного стандарту підприємства, що здійснюють добуток корисних копалин, повинні звітувати про обсяги податків та інших платежів, для контролю одержаних доходів відповідно до обсягів видобутих корисних копалин. Особливого контролю вимагає оприлюднення результатів діяльності підприємств, що здійснюють видобуток корисних копалин, з огляду на їх вичерпність та загальнодержавне значення в забезпеченні ключових видів економічної діяльності.

3. Основними формами статистичної звітності, що розкривають екологічні аспекти діяльності видобувних підприємств та їх вплив на навколишнє середовище внаслідок проведення розкривних робіт при видобуванні корисних копалин, є: 1) Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів (2-ТП (повітря) (річна)); 2) Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища (1- екологічні витрати (річна)); 3) Звіт про утворення та поводження з відходами (1-відходи (річна)).

4. Запропоновано відображати інформацію про запаси у ряд. 1103 Балансу ф. № 1 та актив розкривних робіт, зокрема, про первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість нематеріальних активів (ряд. 1000, 1001 і 1002 Балансу ф. № 1), а також про первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість основних засобів (ряд. 1010, 1011 і 1012 Балансу ф. № 1).

5. Неповне відображення інформації про витрати на розкривні роботи у фінансовій звітності в частині сформованої вартості активу розкривних робіт та запасів корисних копалин знижує ефективність контролю рентабельності продукції. Для удосконалення обліку видобування корисних копалин на видобувних підприємствах розроблено форми внутрішньої звітності щодо

результатів розкривних робіт, що відображають показники, що характеризують інформацію про планові та фактичні продуктивні і непродуктивні витрати на розкривні роботи за окремими технологічними процесами, планові та фактичні вигоди від розкривних робіт, результати виконання розкривних робіт за площею родовища, об'ємом розкривних порід, терміном виконання, обсягом видобутого граніту.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора: [26, 30, 32, 97].

ВИСНОВКИ

У дисертації обґрунтовано теоретичні положення і розроблено практичні рекомендації з удосконалення методичних положень бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Сучасний стан надрокористування України характеризується розвитком внутрішньої та зовнішньої торгівлі гранітом, що відноситься до корисних копалин загальнодержавного значення, що зумовлює необхідність перегляду існуючих підходів до методики обліку витрат в розрізі окремих бізнес-процесів на видобувних підприємствах для управління собівартістю готової продукції, посилення екологічної відповідальності суб'єктів господарювання за наслідки видобувних, в тому числі розкривних робіт, для навколишнього середовища, контролю з боку державних органів щодо повноти та своєчасності нарахування та внесення плати за користування надрами, плати за користування землею, екологічного податку тощо. Належна організація обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, створює передумови для одержання необхідної доступної, достовірної й своєчасної інформації про обсяги, асортимент та собівартість граніту в звітному періоді із врахуванням вигід, що були одержані видобувним підприємством для наступних звітних періодів при планових видобувних роботах на родовищі.

Специфіка граніту як різновиду твердих, вичерпних, невідновлювальних корисних копалин загальнодержавного значення, які видобуваються відкритим способом, зумовлює необхідність відображення в бухгалтерському обліку різних варіантів вигід, що можуть бути одержані при проведенні розкривних робіт під час їх видобування. Наявність термінологічної неузгодженості в частині визначення витрат на розкривні роботи зумовлює необхідність уточнення відповідного понятійного апарату для ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку на підготовчій стадії та

безпосередньому видобутку корисних копалин. Витрати на розкривні роботи – це витрати на відкриті гірничі роботи, пов’язані з покращенням доступу до корисної копалини і можливістю її відокремити від гірської породи. Вони включають підготовку гірських порід до виймання за допомогою вибухових робіт, виймання та навантаження гірських порід, їх переміщення та утворення відвалів.

2. Родовища граніту в Україні відрізняються за своєю потужністю розкривних робіт (пухкий і скельний розкриви), геологічною будовою, що впливає на якість та вартість добутих корисних копалин. Під час організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи слід враховувати необхідність одержання спеціальних дозволів для здійснення діяльності; дотримання вимог до безпечного розташування підприємства та організації технологічного процесу добування граніту відповідно до концепції сталого розвитку; обсяги запасів граніту визначають життєвий цикл гранітного кар’єру; технологічний графік добування граніту (повний або неповний календарний рік); добування граніту є складним технологічним процесом, результатами якого можуть бути основні, спільно залягаючі і супутні корисні копалини.

3. Відсутність єдиного підходу до класифікації витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин унеможливорює точне визначення об’єктів бухгалтерського обліку витрат, необоротних та оборотних активів для подальшого відображення у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ. Проведений аналіз існуючих підходів до класифікації витрат на розкривні роботи дав змогу уточнити основні їх види, а також обґрунтувати класифікаційні ознаки (економічні елементи; період визнання в складі витрат; стадія життєвого циклу технологічного процесу видобутку корисних копалин; суб’єкт виконання; ступінь завершеності розподілу між запасами та активом розкривних робіт; одержані результати внаслідок їх здійснення; рівень капіталізації; результати порівняння витрат на розкривні роботи і одержаних вигід та можливістю включення витрат до вартості активів), що

забезпечує організацію бухгалтерського обліку відповідно до цілей управління якістю і конкурентоспроможністю продукції. Класифікація розкриває відображення в обліку вигід як ефективності розкривних робіт у вигляді сформованих запасів корисних копалин або визнання в складі основних засобів і нематеріальних активів в разі покращення доступу до ідентифікованого виду корисної копалини та можливості достовірно визначити розмір витрат на розкривні роботи, що були понесені для цієї ідентифікації.

Розроблено порядок визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування корисних копалин як активу (необоротного і оборотного) відповідно до Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі", який є базою для облікового відображення операцій з розподілу витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт.

4. Регламентация чинним законодавством розподілу витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт і відсутність методичних рекомендацій щодо формування собівартості результатів видобутку корисних копалин в гранітних кар'єрах, зумовлює необхідність перегляду існуючих основних положень облікової політики.

Для ефективного управління витратами на видобування корисних копалин відповідно до продуктивності витрат на розкривні роботи гранітодобувного підприємства розвинуто елементи облікової політики щодо витрат на розкривні роботи за такими об'єктами: перелік і склад статей калькулювання витрат на розкривні роботи; критерії розмежування запасів корисних копалин, активу розкривних робіт; база розподілу витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт; первісна та подальша оцінка активу розкривних робіт; методи нарахування амортизації активу розкривних робіт; документальне забезпечення процесу розкривних робіт; робочий план рахунків; інвентаризація; звітність. Застосування даних елементів сприяє розширенню обліково-аналітичного забезпечення

управління ефективністю видобування корисних копалин в гранітному кар'єрі відповідно до вигід, одержаних від розкривних робіт на ньому.

5. Існуючі підходи до документування витрат на видобувних підприємствах не відображають вимоги чинного законодавства щодо проведення контрольних замірів та оцінки вигід від виконання розкривних робіт головним маркшейдером та розподіл витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт. Документування витрат на розкривні роботи передбачає розробку технічного завдання як розпорядчого документу та оформлення виконавчих первинних документів з обліку витрат на розкривні роботи. Розроблені первинні документи: «Калькуляція собівартості 1 м³ розкривних порід» (ф. № РР-1), «Акт приймання-передачі виконаних розкривних робіт» (ф. РР-2), «Порівняльна відомість первинного (попереднього) і контрольного замірів виконаних розкривних робіт маркшейдерською службою (форма № РР-3) і «Акт розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт» (ф. РР-4) дозволяють документально підтвердити витрати на виконання окремих бізнес-процесів розкривних робіт та оцінити суму витрат, передану підрядником власнику, а також документально підтвердити суму витрат на розкривні роботи, затверджену головним маркшейдером, і розподіл витрат на розкривні роботи.

6. Існуюче методичне забезпечення бухгалтерського обліку має недоліки та не відповідає вимогам формування повної аналітичної інформації про результати розкривних робіт при видобуванні корисних копалин. Для узагальнення інформації щодо здійснених витрат на розкривні роботи у звітному періоді, які підлягають віднесенню в подальшому до виробничих витрат або до капітальних інвестицій в основні засоби та нематеріальні активи запропоновано ввести рахунок 99 "Витрати на розкривні роботи". Аналітичний облік витрат на розкривні роботи запропоновано вести за родовищами та ділянками, способами виконання. Пропонуємо до синтетичного рахунку 99 «Витрати на розкривні роботи» відкривати наступні

аналітичні рахунки 991 «Витрати на розкривні роботи, виконані підрядником», 992 «Витрати на розкривні роботи, виконані господарським способом». На основі вимог КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі" побудовано моделі бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи, виконані господарським та підрядним способами, залежно від вигід, одержаних від їх виконання при видобуванні граніту.

7. Відсутність нормативного регулювання в Україні порядку відображення витрат на розкривні роботи у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ створює умови до викривленого представлення інформації про одержані вигоди від розкривних робіт при видобуванні корисних копалин у Балансі (Звіті про фінансовий стан) ф. № 1. Запропоновано відображати інформацію про запаси у ряд. 1103 Балансу ф. № 1 та актив розкривних робіт, зокрема, про первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість нематеріальних активів (ряд. 1000, 1001 і 1002 Балансу ф. № 1), а також про первісну вартість, амортизацію та залишкову вартість основних засобів (ряд. 1010, 1011 і 1012 Балансу ф. № 1).

8. Неповне відображення інформації про витрати на розкривні роботи у фінансовій звітності в частині сформованої вартості активу розкривних робіт та запасів корисних копалин знижує ефективність контролю рентабельності продукції. Для удосконалення обліку видобування корисних копалин на видобувних підприємствах розроблено пакет внутрішньої звітності щодо результатів розкривних робіт: «Звіт про структуру витрат на розкривні роботи» (ВЗРР-1), «Звіт про ефективність розкривних робіт під час добування корисних копалин в гранітних кар'єрах» (ВЗРР-2), «Звіт про відповідність фактично виконаних розкривних робіт технічному завданню на їх приведення в розрізі ділянок родовищ» (ВЗРР-3), «Звіт про оцінку результатів розкривних робіт» (ВЗРР-4) відображають показники, що характеризують інформацію про планові та фактичні продуктивні і непродуктивні витрати на розкривні роботи за окремими технологічними процесами, планові та фактичні вигоди від розкривних робіт, результати виконання розкривних робіт за площею родовища, об'ємом розкривних порід, терміном виконання, обсягом видобутого граніту.

Список використаних джерел

1. Альбом форм державних статистичних спостережень на 2022 рік. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2021/318/Tab.pdf
2. Березівське-1 родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/berezivske-rod/>
3. Валькова Н.В. Звіт про управління: інформаційне наповнення та нормативне регулювання за суб'єктами подання. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2021. № 6(1). С. 184-189. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2021_6\(1\)__31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2021_6(1)__31) (дата звернення: 06.11.2022).
4. Василівське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/vasilevske-rod/>
5. Виговська Н. Г., Полчанов А. Ю., Довгалюк В. В. Бюджетування витратів на розвідку та оцінку запасів корисних копалин. Інвестиції: практика та досвід. 2023. № 1. С. 5-10.
6. Виговська, Н. Г., Остапчук, Т. П., Чижевська, Л.В.. Бухгалтерський облік витрат на розкривні роботи під час добування корисних копалин: нормативне регулювання. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2023. № 2(55). С. 10–15. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2\(55\)-10-15](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2(55)-10-15)
7. Видобуток граніту та натурального каменю в Україні. URL: <https://ukr.granite.ua/informatsiya/vydobutok-granitu/>
8. Викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів за регіонами та районами у 2021 році. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/ns/vzrap_21_ue.xls. (дата звернення: 06.11.2022).
9. Гембарська Н.Є., Квасній Л.Г., Данилків Х.П. Інформаційні можливості звіту про управління в умовах сьогодення. Актуальні проблеми

розвитку економіки регіону. 2021. Вип. 17(2). С. 236-251.
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2021_17\(2\)__25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2021_17(2)__25) (дата звернення: 06.11.2022).

10. Гірничий Закон України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 50, ст.433). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1127-14#Text>

11. Граніт: технології видобутку та переробки. URL: <https://youtu.be/EqcCsEkjH-g>

12. Дідковицьке родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/didkovitske-rod/>

13. Додаток 9 до Порядку виконання маркшейдерських робіт при розробці родовищ рудних та нерудних корисних копалин. URL: <https://dsp.gov.ua/wp-content/uploads/2019/04/dodatok-do-porjadku-vykonannja-markshejderskyh-robit.pdf>

14. Додаток № 1 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг у промисловості) «Номенклатура статей витрат на підготовчі роботи у видобувних галузях» від 26 квітня 1996 р. № 47 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/473%D0%B0-96-%D0%BF#Text>

15. Додаток № 7 до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості «Номенклатура статей загальновиробничих витрат» від 26 квітня 1996 р. № 47. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/473%D0%B0-96-%D0%BF#Text>.

16. Електронні торги URL: <https://www.geo.gov.ua/wp-content/uploads/presentations/ukr/statistika-elektronnix-torgiv.pdf>

17. Євдокимівське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/evdokimivske-rod/>

18. Єдиний державний реєстр судових рішень : <https://reyestr.court.gov.ua/>

19. Єдиний реєстр з оцінки впливу на довкілля. URL: <https://eia.menr.gov.ua>

20. Єфименко Т. І. Запровадження в Україні звіту про платежі на користь держави [Електронний ресурс] / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник // Фінанси України. - 2018. - № 2. - С. 26-47. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2018_2_5

21. Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г., Олійник Я.В., Кучерява М.В. Практичний коментар щодо складання звіту про управління та розкриття впливу пандемії COVID-19. Фінанси України. 2021. № 6. С. 7-28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2021_6_3 (дата звернення: 06.11.2022).

22. Жаданівське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/zhadanivske-rod>.

23. Жадківське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/jadkivske-rod/>

24. Жежелівське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/zhezhelivske-rod/>

25. Жидкова В. Управління операційними витратами добувального підприємства: обліково-аналітичний аспект. Економіка та суспільство. 2021. № 32. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-68>.

26. Жидкова В., Поліщук І. Розкриття інформації про екологічні аспекти діяльності видобувних підприємств у статистичній звітності та Звіті про управління: порівняльний аспект. Економіка та суспільство, 2022. № 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-11>.

27. Жидкова В., Поліщук І. Сучасні підходи до розкриття облікової політики бізнес-процесів добування каменю, піску та глини в гранітних кар'єрах України. Економіка та суспільство. 2023. № 48. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-5>.

28. Жидкова В.В. Витрати на розвідку корисних копалин: облікові аспекти за П(С)БО та МСФЗ. Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки. 11–15 травня 2020 р. Житомир, С. 257. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp->

content/uploads/2020/05/9.-buhgalterskyj-oblik-analiz-audy-ta-opodatkovannya.pdf.

29. Жидкова В.В. Вплив COVID-19 на видобуток корисних копалин: облікові аспекти Міжнародна наукова конференція «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу». 5-6 листопада 2020 р. Житомир, С. 193. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/02/zbirnyk_tez_05_06_11_2021.pdf.

30. Жидкова В.В. Нормативне регулювання складання звіту про платежі на користь державі видобувними підприємствами. Літні наукові читання - 2022, ХСІ Міжнародна науково-практична інтернет-конференція. – м. Рівне, 6 червня 2022 року. С. 202-205. URL: https://el-conf.com.ua/wp-content/uploads/2022/06/Rivne_6062022.pdf.

31. Жидкова В.В. Нормативно-правове регулювання обліку резерву на рекультивацію кар'єру. Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: тези виступів II Міжнар. наук.-практ. конф.з пит. вищ. осв. і науки – Житомир: Житомирська політехніка, 2021. С. 216. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/11/216.pdf>.

32. Жидкова В.В. Фінансова звітність видобувних підприємств: сучасний стан та підходи до удосконалення. Тези Всеукраїнської науково-практичної online конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 13 травня 2021 р. Житомир : «Житомирська політехніка», 2021. С 247. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/05/8.-vplyv-inovats.-zmin-na-roz-k-susp.-s.-1.pdf>.

33. Жидкова В.В., Поліщук І.Р. Класифікація витрат майбутніх періодів видобувного підприємства для цілей бухгалтерського обліку. Тези виступів III Міжнар.наук.-практ. конф. "Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу", 3-4 листопада 2022 року. Житомир: "Житомирська політехніка", 2022. С. 169. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/12/full-text-1.pdf>.

34. Жидкова В.В., Поліщук І.Р. Статистична оцінка динаміки обсягів реалізації граніту: обліковий вимір. Тези Всеукраїнської науково-практичної

онлайн-конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 19 травня 2023 р. Житомир : «Житомирська політехніка», 2023. С. 231. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/1.-vplyv-innovats.pdf>.

35. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: станом на 16 листопада 2018 року: № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

36. Закон України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2545-19#Text>

37. Закон України «Про оцінку впливу на довкілля» 2059-VIII Редакція від 29.07.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2059-19#Text>

38. Звіт з оцінки впливу на довкілля видобування корисних копалин Болтишського родовища гнейсо-гранітів, придатного для виробництва облицювальних виробів. URL: <https://adm.dp.gov.ua/storage/app/uploads/public/602/fc2/dd8/602fc2dd866f3808951907.pdf>

39. Звіт з оцінки впливу на довкілля «Видобування крейди на Новоіванівській ділянці». URL: http://dvor-selrada.gov.ua/files/docs/2021/27859_Zvit_karer_2021comp.pdf

40. Звіт ІПВГ України за 2019 рік. URL: https://eiti.org/sites/default/files/attachments/report-eiti_ua_2019_final.pdf

41. Звіт з оцінки впливу на довкілля ДП «СхідГЗК». Смолінська шахта. Рекультивация кар'єру піску. URL: <https://vostgok.com.ua/sites/default/files/pdf/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%B7%20%D0%9E%D0%92%D0%94%20%D0%A1%D0%BC%D0%BE%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BE%20%D0%9A%D0%B0%D1%80%D1%94%D1%80.pdf>

42. Звіт з оцінки впливу на довкілля Носівського-2 родовища суглинків. URL:

https://eco.cg.gov.ua/web_docs/2145/2019/02/docs/de92f71eddd18bd704a222e705e5e9a57.pdf.

43. Звіт з оцінки впливу на довкілля планової діяльності «Видобування корисних копалин «піску» у межах ділянки піску родовища «Осокори» у Голосіївському та Дарницькому районах Києва. URL: <https://golos.kyivcity.gov.ua/files/2019/9/18/Zvit.pdf>

44. Звіт незалежного аудитора щодо фінансової звітності загального призначення Товариства з обмеженою відповідальністю «Вирівський гранітний кар'єр» за 2018 рік. URL: <http://vgkshcheb.com.ua/zvit/> (дата звернення: 26.02.2023).

45. Звіт про управління Акціонерне товариство "Об'єднана гірничо-хімічна компанія". URL: https://www.umcc-titanium.com/wp-content/uploads/2022/07/REPORT_36716128_2020.pdf (дата звернення: 06.11.2022).

46. Звіт про управління ПрАТ «Покровський гірничо-збагачувальний комбінат». URL: https://www.ferrexpo.ua/system/files/id_reports/zvit_pro_upravlniia_prat_poltavs_kiy_gzk_za_2020_rik.pdf (дата звернення: 06.11.2022).

47. Звіт про управління СП «Полтавська нафтогазова компанія». URL: <http://www.ppc.net.ua/wp-content/uploads/2021/04/Zvit-pro-upravlinnya-2020.pdf> (дата звернення: 06.11.2022).

48. Звіт про управління ТОВ «Гірничодобувна компанія «Мінерал». URL: https://mineral.com.ua/F_PDF/2020/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%B7%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F%202020%20%D1%80.pdf (дата звернення: 06.11.2022).

49. Звіт про управління ТОВ «Рудомайн». URL: <https://rudomain.com.ua/wp-content/uploads/2021/11/10.pdf> (дата звернення: 06.11.2022).

50. Зибарева О.В., Гангал Л.С. Аналітичні можливості звітності підприємств в управлінні їх конкурентоспроможністю на основі екологічних показників. Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. 2016. № 2. С. 3-10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2016_2_3 (дата звернення: 06.11.2022).

51. Зовнішня торгівля окремими видами товарів за країнами світу за 2021 рік. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/zd/e_iovt/ei_12_2021.zip

52. Зоріна О.А., Петраковська О.В., Юрченко О.А. Вплив облікової політики на фінансову звітність підприємства. Формування ринкових відносин в Україні. 2021. № 11. С. 51-60. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2021_11_8.

53. Зубілевич С. Я. Формування та розкриття облікової політики за МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами". Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. 2018. Вип. 3. С. 78-90. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnugrp_ekon_2018_3_10.

54. Івонівецьке-2 родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/ivonivetske-rod/>

55. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: за станом на 29.07.2022 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

56. Калюга Є. Нормативно-правове забезпечення суб'єктів добувної галузі в контексті формування звіту про прозорість [Електронний ресурс] / Є. Калюга // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2017. - Вип. 4. - С. 159-172. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2017_4_17

57. Капустинське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/kapustinske-rod/>

58. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності (2010-2021)

https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/pssg/ksg_ek_2010_2021_ue.xlsx

59. Корецьке родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/koretske-rod/>

60. Корисні копалини України URL: https://vue.gov.ua/%D0%9A%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D0%BD%D1%96_%D0%BA%D0%BE%D0%BF%D0%B0%D0%BB%D0%B8%D0%BD%D0%B8

61. Коростишівське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/korostyshivske-rod/>

62. Кравченко К. В. Особливості інвестиційної діяльності підприємств добувної промисловості / К. В. Кравченко // Формування ринкових відносин в Україні. - 2011. - № 4. - С. 61-66

63. Крупка Я.Д., Назарова І.Я., Порохнавець Я.А., Дубіль О.В. Документування та облік капіталізації витрат у корпоративних об'єднаннях видобувних галузей. Фінансово-кредитна діяльність проблеми теорії і практики. 2021. № 5(40). С. 156-166.

64. Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А. Облік і контроль у видобувних галузях: монографія. – Тернопіль: Вид-во «Крок», 2019. – 252 с.

65. Кузьмінська К.І. Основні аспекти методики калькулювання собівартості продукції промислового підприємства за виробничими процесами [Електронний ресурс] / К.І. Кузьмінська // Інфраструктура ринку. – 2019. – Випуск 31. – С. 745-751. – Режим доступу: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/31_2019_ukr/114.pdf.

66. Купалова Г. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля [Електронний ресурс] / Г. Купалова, Т. Матвієнко // Вісник Київського національного

університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2012. - Вип. 142. - С. 12-16.
. URL:: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2012_142_5

67. Лайчук С., Поліщук І., Єлісєєв В., Мостіпака І. Екологія та охорона навколишнього середовища як об'єкти звітності: сучасний стан та підходи до удосконалення. Економіка. Управління. Інновації. 2022, № 1 (30). Режим доступу: <http://eui.zu.edu.ua/article/view/260930>

68. Лезниківське родовище граніту. URL:
<http://geolexpert.com.ua/lesznikivske-rod/>

69. Луковецьке родовище граніту. URL:
<http://geolexpert.com.ua/lukovetske-rod/>

70. Межирічське родовище граніту. URL:
<http://geolexpert.com.ua/mezhyritske-rod/>

71. Мельник К. В. Інвестиційна стратегія підприємств добувної промисловості / К. В. Мельник // Формування ринкових відносин в Україні. - 2013. - № 6. - С. 104-109

72. Методичні рекомендації з підготовки звіту з оцінки впливу на довкілля для діяльності з видобування корисних копалин. URL:
<https://eia.menr.gov.ua/upload/files/ioj0LU8g02.pdf>

73. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: затверджено Наказом Міністерства фінансів України: станом на 07 грудня 2018 року: № 982 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18>.

74. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено Наказом Міністерства фінансів України 28.03.2013 № 433 URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>

75. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>. (дата звернення: 26.02.2023).

76. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби» Документ 929_014, поточна редакція — Редакція від 01.01.2012. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

77. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси» Документ 929_021, поточна редакція — Редакція від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text

78. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи» Документ 929_050, поточна редакція — Редакція від 01.01.2012. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text

79. Мінімальна зарплата в Європі 2023 році. URL: <https://ua.europa.jobs/art-minimalna-zarplata-w-europi/>

80. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" Документ z0751-99, поточна редакція — Редакція від 01.01.2023, підстава - z1315-22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

81. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України (зі змінами на 03.11.2020 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

82. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин" Документ z0844-08, чинний, поточна редакція — Редакція від 03.11.2020, підстава - z1020-20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text>

83. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" Документ z0288-00, поточна редакція — Редакція від 29.07.2022, підстава - z0779-22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

84. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Документ z0750-99, поточна редакція —

Редакція від 17.02.2023, підстава - z0171-23. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

85. Новоданилівське родовище граніту. URL:
<http://geolexpert.com.ua/novodanilivske-rod/>

86. Обсяг реалізованої промислової продукції за видами діяльності у 2022 році
https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/pr/orp/orp1222_ue.xlsx

87. Олексіч Ж. А. Звіт про платежі на користь держави: кластерний аналіз та причини кластеризації [Електронний ресурс] / Ж. А. Олексіч, М. В. Солодуха // Вісник Херсонського національного технічного університету. - 2022. - № 3. - С. 190-199. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdtu_2022_3_29

88. Олійник Я. В. Звіт про платежі на користь держави: стан та проблеми запровадження [Електронний ресурс] / Я. В. Олійник // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія : Економічні науки. - 2020. - № 1. - С. 121-129. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuete_2020_1_15

89. Олійник Я. В. Практика нефінансової звітності підприємств добувної галузі України [Електронний ресурс] / Я. В. Олійник, М. В. Кучерява, А. Г. Зінченко, Л. П. Коритник // Наукові праці НДФІ. - 2020. - Вип. 4. - С. 95-105. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2020_4_8

90. Омелянівське родовище граніту. URL:
<http://geolexpert.com.ua/omelyanovske-rod/>

91. Пащенко Т.М., Світла З.І. Будівельне матеріалознавство URL:
<https://lib.iitta.gov.ua/8791/1/%D0%91%D1%83%D0%B4%D1%96%D0%B2%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5%20%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B7%D0%BD%D0%B0%D0%B2%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE.pdf>

92. Перелік корисних копалин загальнодержавного значення, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 1994 р. № 827 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 16 серпня 2005 р. № 747) <https://www.kmu.gov.ua/npas/20058044>]

93. Пилипенко Л.М., Воськало В.І., Тивончук О.І. Проблеми відображення у бухгалтерській звітності розвіданих запасів корисних копалин // Економіка та суспільство. 2023. № 48. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-10>

94. Пилипенко Л.М., Грицай О.І., Воськало Н.М. Облікове оцінювання резервів капіталу підприємствами з розвідки запасів та видобування корисних копалин // Держава та регіони: науково-виробничий журнал. 2023. 1 (127). С. 131-135.

95. Покостівське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/pokostivske-rod/>

96. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Облікове забезпечення стратегічного аналізу діяльності підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів залежно від платоспроможності покупців. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. 2021. Випуск 1 (48). С. 45-51.

97. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Розкриття інформації про навколишнє середовище у звітності видобувного підприємства. Тези Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 19 травня 2022 р. Житомир: «Житомирська політехніка», 2022. С. 208. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/06/8-2.pdf>.

98. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Система збалансованих показників видобувного підприємства: обліковий аспект. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали ІХ міжнародної науково-практичної конференції / [відповідальні за випуск: проф. Куцик П.О., проф.

Воронко Р.М., доц. Марценюк Р.А.]. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2021. С. 339-342. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Academy/2021/05/2021.05.14_NewsZbir.pdf.

99. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Статистичний аналіз результатів діяльності суб'єктів господарювання добувної промисловості і розроблення кар'єрів. Сучасні тенденції розвитку фінансових та інноваційно-інвестиційних процесів в Україні: тези виступів IV Міжнародної наук.-практ. конференції, 12 березня 2021 року. Вінниця: ВНТУ, 2021. С. 563-564 URL: <https://conferences.vntu.edu.ua/index.php/fiip/fiip2021/paper/view/11867>.

100. Положення про порядок надання гірничих відводів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-95-%25D0%25BF?fbclid=IwAR0zNDjLWW656dkZiFdwOjXFgoATUfLDxpn4YuhXnzqLlX0dnzxALwBt9Mc#Text>

101. Положення про проектування гірничодобувних підприємств України та визначення запасів корисних копалин за ступенем підготовленості до видобування, затверджено Наказом Міністерства промислової політики України № 221 від 07.05.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0846-04#Text>.

102. Порядок надання спеціальних дозволів на користування надрами, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 30 травня 2011 р. № 615 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2020 р. № 124) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/615-2011-%D0%BF#Text>

103. Правила виконання маркшейдерських робіт під час розробки родовищ рудних та нерудних корисних копалин, затверджене Наказом Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України 31 березня 2021 року № 669 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0884-21#Text>.

104. Притула М.Ю. Порівняльний аналіз економічних форм реалізації екологічної складової соціальних звітів корпорацій. Бізнес-Інформ.

2016. № 11. С. 139-143. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2016_11_25 (дата звернення: 06.11.2022).

105. Про приєднання України до Ініціативи щодо забезпечення прозорості у видобувних галузях : постанова Кабінету Міністрів України від 30.09.2009 № 1098. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1098-2009-%D0%BF> (дата звернення 27.03.2020)

106. Рахунок витрат на охорону навколишнього природного середовища у 2019 році. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/ns/er_vonps/ek_vonps_19.xlsx (дата звернення: 06.11.2022).

107. Рентабельність операційної та всієї діяльності підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010-2019 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

108. Річна інформація емітента Приватне акціонерне товариство "Коростишівський гранітний кар'єр" за 2020 рік. URL: <https://cutt.ly/J320Rgj> (дата звернення: 26.02.2023).

109. Річна інформація емітента цінних паперів за 2018 рік Приватне акціонерне товариство "Мало-Бузуківський гранітний кар'єр". URL: <https://www.mbgk.ck.ua/images/docs/Zvit2018.pdf>

110. Річна інформація емітента цінних паперів за 2020 рік АТ "Коростенський кар'єр". URL: http://kk.unigran.ua/wp-content/uploads/2021/04/00292422_2020.pdf (дата звернення: 26.02.2023)

111. Річна інформація емітента цінних паперів за 2020 рік ВАТ "Гніванський кар'єр". URL: https://vat.karer.biz/docs/00292385_2020.pdf

112. Річна інформація емітента цінних паперів за 2020 рік ПрАТ "Коржівський СГДК". URL: <http://ksgdk.pat.ua/emitents/reports/year/2020> (дата звернення: 26.02.2023).

113. Річна інформація емітента цінних паперів за 2020 рік ПрАТ "Новопавлівський гранітний кар'єр". URL:

https://00292304.smida.gov.ua/user_files/sites/1464/zvitemitentaza2020rik-60895cab146b4.pdf. (дата звернення: 26.02.2023).

114. Річна інформація емітента цінних паперів за 2020 рік Приватне акціонерне товариство "Мало-Бузуківський гранітний кар'єр". URL: http://www.mbgk.ck.ua/images/docs/Zvit_2020.pdf (дата звернення: 26.02.2023).

115. Річна інформація емітента цінних паперів за 2020 рік Публічне акціонерне товариство "Янцівський гранітний кар'єр". URL: http://yantsevo.bgs.kh.ua/attachments/YANTSEVO_ZVIT_2020_28-04-2021.pdf (дата звернення: 26.02.2023).

116. Річний Звіт про управління ТЗОВ «Вирівський кар'єр». URL: <https://www.slideshare.net/IhorSvist/2020-v1> (дата звернення: 06.11.2022).

117. Роженко О. В. Діагностика конкурентного потенціалу підприємств добувної промисловості [Електронний ресурс] / О. В. Роженко. // Ефективна економіка. - 2017. - № 7. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2017_7_29

118. Розкривні роботи для двох кар'єрів Укрзалізниці виконає Техрозробка. URL: <https://nadra.info/2023/06/excavation-works-for-two-quarries-of-ukrzaliznytsia-will-be-performed-by-techrozrobka/>

119. Розмір середньої зарплати в США. URL: [:https://migrant.biz.ua/ssha/robota-ssha/serednia-zarplata-v-ssha.html](https://migrant.biz.ua/ssha/robota-ssha/serednia-zarplata-v-ssha.html)

120. Середня заробітна плата штатних працівників за видами економічної діяльності у промисловості за місяць у 2022 році. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/gdn/Zarp/Zarp_prom_m2022_ue.xlsx.

121. Серпенінова Ю. С., Макаренко І. О., Олексіч Ж. А., Фомінов Р. М. Звітність провідних гірничодобувних компаній в ЄС і в Україні (розкриття екологічного капіталу): порівняльне дослідження. Бізнес Інформ. 2023. №2. С. 106–114. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-2-106-114>

122. Серпенінова Ю., Макаренко І., Олексіч Ж., Фомінов Р. Звітність щодо сталого розвитку гірничодобувних і нафтопереробних компаній:

порівняльний аналіз ЄС та України. Journal of Innovations and Sustainability. 2022. №6(4). 05. <https://doi.org/10.51599/is.2022.06.04.05>

123. Софіївське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/sofievske-rod/>

124. Справа № 910/11990/18. Категорія справи: Господарські справи (до 01.01.2019); Укладення, зміни, розірвання, виконання договорів (правочинів) та визнання їх недійсними, зокрема; Невиконання або неналежне виконання зобов'язань; інші договори <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85011618>

125. Танське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/tanske-rod/>

126. Тлумачення КТМФЗ 20 "Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі". URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/IFRIC-20_ukr_2016.pdf.

127. Токівське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/tokivske-rod/>

128. Трифонова О. В. Теоретичні засади прийняття управлінських рішень щодо забезпечення стійкого функціонування добувального підприємства / О. В. Трифонова // Економічний простір. - 2018. - № 137. - С. 159-170

129. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/9-84_011

130. Утворення відходів за джерелами за 1995-2020 роки. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/ns/ns_rik/uv_dj_95_20_u_e.xls (дата звернення: 06.11.2022).

131. Фінансова звітність за рік, що закінчився 31 грудня 2020 року ТОВ «Омелянівський кар'єр». URL: https://00292400.smida.gov.ua/user_files/sites/2685/2020_02_primitkidofinansovo_izvitnosti2020tovomkar-60b520bf07205.pdf. (дата звернення: 26.02.2023).

132. Фінансова звітність та Примітки до фінансової звітності за МСФЗ за рік, що закінчився 31 грудня 2020 року ТОВ «Гранітний кар'єр». URL:

https://www.gran-karier.com.ua/wp-content/uploads/2022/10/fin_zvit_2020.pdf
(дата звернення: 26.02.2023).

133. Цивільний кодекс України. Редакція від 10.06.2023, підстава - 2763-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

134. Чижевська Л. В., Шендриченко О.М.. Формування облікової політики видобувного підприємства відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2022. (3(53)). С. 41–47. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2022-3\(53\)-41-47](https://doi.org/10.26642/pbo-2022-3(53)-41-47).

135. Чижевська Л.В., Затока Т.В. Особливості обліку та звітності у видобувних галузях в умовах сталого розвитку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2021. (3(50)). С. 42–47. [https://doi.org/10.26642/pbo-2021-3\(50\)-42-47](https://doi.org/10.26642/pbo-2021-3(50)-42-47)

136. Шагоян С. М. Безпекова компонента стратегій розвитку ТНК добувної галузі / С. М. Шагоян // Вісник Маріупольського державного університету. Серія : Економіка. - 2019. - Вип. 18. - С. 61-70

137. Юр'ївське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/yurievskie-rod/>

138. Янцівське родовище граніту. URL: <http://geolexpert.com.ua/yantsivske-rod/>

139. Яременко В.В. Новий тлумачний словник української мови. – у чотирьох томах / В.В. Яременко, О.М. Сліпушко. – Т. 2. – К. : Видавництво «Аконіт», 2000. – 911 с.

140. Afeni Thomas Busuyi COST EVALUATION OF PRODUCING DIFFERENT AGGREGATE SIZES IN SELECTED QUARRIES IN ONDO STATE NIGERIA. International Journal of Engineering and Advanced Technology Studies. 2016. Vol.4, No.2, pp. 6-19. URL: <http://www.eajournals.org/wp-content/uploads/Cost-Evaluation-of-Producing-Different-Aggregate-Sizes-in-Selected-Quarries-in-Ondo-State-Nigeria.pdf>

141. Dauvin, M., Guerreiro, D. (2017). The Paradox of Plenty: A Meta-Analysis. *World Development*, 94, 212–231. Retrieved from <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2017.01.009>.

142. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

143. Fedir Zhuravka, Olena Kravchenko, Natalia Ovcharova, Zhanna Oleksich and Olesia Miroshnychenko. Impact of integrated reporting on enterprisevalue-based management: evidence from Ukraine. *Problems and Perspectives inManagement*, 2020. Vol. 18(2), P. 154-165. URL: <https://businessperspectives.org/problems-and-perspectives-in-management/issue-350/impact-of-integrated-reporting-on-enterprise-value-based-management-evidence-from-ukraine>

144. Francis C. Derby Accounting for Granite Quarries. *The Journal of Accountancy*. Volume 49. Issue 1. pp. 28-32. URL: <https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1134&context=jofa>

145. Granite quarries in India yield top quality stone products URL: <https://www.regattagranitesindia.com/granite-quarries-in-india-yield-top-quality-stone-products/>

146. Ievdokymov, V., Ostapchuk, T., Lehenchuk, S., Grytsyshen, D., Marchuk, G. Analysis of the impact of intangible assets on the companies' market value. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu*, 2020, 2020(3), c. 164-170.

147. Inside a Granite Quarry <https://www.creativegranite.com/inside-a-granite-quarry/>

148. Koptieva T. Zhovtnevyi granite quarry: history of formation and development prospects / T. Koptieva // Проблеми безперервної географічної

освіти і картографії. – 2021. – Вип. 33. – С. 78–83. – DOI: <https://doi.org/10.26565/2075-1893-2021-33-09>

149. Kostenko, Olena ; Kravchenko, Olena; Ovcharova, Natalia; Oleksich, Zhanna; Dmytrenko, Alla. Integrated reporting in investment decision-making process: Bibliometric analysis of scientific landscape. *Agricultural and Resource Economics*. 2021. Vol 7, 141-159, DOI: 10.22004/ag.econ.313633 <https://ageconsearch.umn.edu/record/313633/>

150. Ostapchuk T., Lehenchuk S., Denysiuk O., Orlova K., Biriuchenko S. Conceptual foundations of the mechanism of management of enterprise interaction with environment. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. 2022. Vol. 1049. URL: <https://iopscience.iop.org/article/10.1088/1755-1315/1049/1/012043/pdf>

151. Partyn H.O., Zahorodniy A.H., Pylypenko L.M., Didukh O.V. Natural capital: Essence, types and evaluation procedure // *International Journal of Economics and Business Administration*. Volume 8, Issue 3, 2020, P. 202-214

152. Taboada J. , Vaamonde A. , Saavedra A. Evaluation of the quality of a granite quarry *Engineering Geology*. Volume 53, Issue 1, May 1999, Pages 1-11 [https://doi.org/10.1016/S0013-7952\(98\)00074-X](https://doi.org/10.1016/S0013-7952(98)00074-X)

153. Vyhovska N.G., Polchanov A.Y., Ostapchuk T.P., Dovgaliuk V.V. The impact of solvency and business activity on profitability of mining companies in Ukraine. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu*. 2020. №. 4. pp. 164– 170

154. Zhang Xiaoyan How to manage a granite quarry factory ? <https://www.linkedin.com/pulse/how-manage-granite-quarry-factory-zhang-feifei>

155. Zhydkova V.V., Polishchuk I.R. Costs for exploration works in extraction of mineral resources in granite quarries: essence, classification and accounting assessment. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Випуск 1 (54). С. 11-16. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-1\(54\)-11-16](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-1(54)-11-16).

ДОДАТКИ

Потужність розкривних порід в родовищ граніту

Родовище	Потужність розкривних відкладів
1	2
Березівське-1	Близповерхнева частина масиву гранітів на родовищі, як завжди, зазнала впливу вивітрювання. Тож свіжі граніти до верху переходять у зачеплені вивітрюванням, таких 0,2 – 3, в середньому 0,9 м, вище – у суттєво вивітрілі, їх 0,4 – 14,1, в середньому 3,2 м. Ще вище граніти дезагреговані у жорстку, 0,5-9, в середньому 4 м, на якій залягає каолініт-гідрослюди́ста кора вивітрювання, якої 4,4 – 17,5, в середньому 8,7 м, міоценові глини та четвертинні піски 1,5 – 30 м, в середньому до 10 – 12 м. Звісно верхні значення потужностей зустрічаються за межами родовища – у його оточенні. У цілому, пухкого розкриву на родовищі – в середньому 16 м, а скельного – понад 3 м.
Василівське	Розкривні породи складені ґрунтово-рослинним шаром, суглинком, корою вивітрювання граніту та гранітом, зміненим вивітрюванням мають середню потужність 2,1 м
Дідковицьке	Потужність розкривних порід – 0-20,0 м., у т.ч. ґрунтово-рослинний шар – 0,2-0,4 м., четвертинні кварцові піски – 0,3-6,8 м., каоліново-жорстк'яна кора вивітрювання – 0,0-17,0 м. Верхня частина гранітів уражена вивітрюванням
Жаданівське	Розкривні породи на родовищі представлені пухкими різновидами, до яких віднесено ґрунтово-рослинний шар, суглинки, кора вивітрювання кристалічних порід та техногенні відклади (відвали) в північній частині ділянки, та скельним розкривом, до якого віднесено вивітрені та частково вивітрені кристалічні породи. Потужність скельних розкривних порід коливається від 0,2 м до 5,9 м при середній 2,2 м, потужність пухких розкривних порід змінюється від 0,0 м до 7,4 м при середній 1,4 м.
Жадківське	–
Жежелівське	Потужність пухких відкладів змінюється від 0,0 м до 15,1 м і в середньому складає 2,5 м. Пухкий розкрив представлений ґрунтово-рослинним шаром (не перевищує 0,0-0,5 м), четвертинними пісками (0,0-15,0 м) та суглинками (0,0-12,2 м) корою вивітрювання (0,0-14,0 м). Потужність скельного розкриву (порушений вивітрюванням та сильно тріщинуватий граніт) змінюється від 0,0 м до 8,1 м.

1	2
Євдокимівське	Розкривні породи складені: ґрунтово-рослинним шаром, суглинком, корою вивітрювання, гранітом вивітрілим та враженим процесом вивітрювання. Потужність пухких порід змінюється від 0,2 до 3,0 м, середня – 1,4 м; скельних – від 0,9 до 5,8 м, середня – 3,6м.
Івонівецьке-2	До скельних розкривних порід на родовищі віднесені вивітрілі граніти, до пухких – кора вивітрювання гранітів (жорства) і ґрунтово-рослинний шар. Потужність скельних розкривних порід коливається від 1,1 до 3,3 м, при середній – 1,9 м. Потужність ґрунтового шару становить 0,1м. Потужність жорствяно-глинистої кори вивітрювання змінюється від 0,0 до 4,3 м, при середній – 1,7 м. Загальна потужність пухких розкривних порід змінюється від 0,0 до 4,5 м, при середній – 1,9 м.
Капустинське	Середня потужність розкриття 2,7 м, у т.ч. скельного – 1,1 м.
Корецьке	В північно-східній частині середня потужність розкривних порід складає: четвертинні супісі і суглинки – 1,48 м, кора вивітрювання – 2,43 м, вивітрілі граніти – 0,12 м.
Коростишівське	У межах родовища осадові відклади були (до появи кар'єру) розвинені фрагментарно, у найбільшій мірі ґрунтово-рослинний шар, до 0,3 м, різнозернисті делювіальні піски з гальками та навіть – з валунами гранітів (0-3 м). У східній частині родовища зустрічалися прошарки палеоторфу, до 1 м потужністю. Граніти зверху були вивітрілі, на глибину до 2 м (скельний розкрив). Нижче розвинені були граніти із слабким зачепленням вивітрюванням, до 4 м. Останні – вже є сировиною для було-щебеневої продукції.
Лезниківське	Корисна копалина перекрита пухкими і частково скельними розкривними породами. До скельних розкривних порід віднесено порушений вивітрюванням дуже тріщинуватий у приповерхневій частині граніт, непридатний для виробництва блоків. Потужність розкривних порід 0-18,8 м, в середньому 7,7 м.
Луковецьке	До пухких розкривних порід віднесено ґрунтово-рослинний шар, супіски водно-льодовикового походження та слабо каолінізована кора вивітрювання материнських порід, середня потужність яких не перевищує 3,0 м. Вивітрілий тріщинуватий анортозит для виробництва блоків не придатний і віднесений до скельного розкриття. Потужність цієї зони коливається від 0,0 до 1,7 м і в середньому складає 0,7 м. Сумарна середня потужність розкривних порід на родовищі складає 3,4 м.

1	2
Межирічське	Потужність пухких відкладів змінюється від 0,9 м до 14,5 м і в середньому складає 5,9 м. Пухкий розкрив представлений ґрунтово-рослинним шаром (не перевищує 0,2 м), пісками кварцовими білястого забарвлення, запіскованими вторинними каолінами, лінзами суглінку (0,0-12,5 м), корою вивітрювання гранітів (0,0-8,4 м). Потужність скельного розкриву (порушений вивітрюванням та сильно тріщинуватий граніт) змінюється від 0,0 м до 14,6 м, в середньому – 4,6 м.
Новоданилівське	Середня потужність розкривних порід – 15 м, у т.ч. четвертинні піщано-глинисті відклади – 4 м, неогенові глини – 5 м, кора вивітрювання гранітів – 1,26 м, граніти вивітрілі – 1,68 м, граніти, вражені вивітрюванням – 3,4 м.
Омелянівське	Потужність пухких відкладів змінюється від 0,0 м до 12,4 м і в середньому складає 2,3 м., у т.ч.: ґрунтово-рослинний шар коливається в межах від 0,1-0,3м (середня потужність – 0,1 м); супісь, глина, пісок – 0-8,2 м (середня потужність – 0,5 м); жорстк'яно-глиниста кора вивітрювання – 0-1,6 м (середня потужність – 0,2 м). Потужність скельного розкриву (порушений вивітрюванням та сильно тріщинуватий граніт) коливається в межах від 0 м до 18,1 м, середня потужність – 3,6 м.
Покостівське	Орієнтовно площа запасів 3,8 га, при середній потужності розкривних порід до 10,0 м.
Софіївське	Пухкі розкривні породи – ґрунтово-рослинний шар, суглинок бурий, загальна потужність – 0,5-1,7 м. Сумарна потужність вивітрілих та вражених вивітрюванням гранітів – 0,9-5,1 м. Середня потужність розкриву – 2,2 м.
Танське	Потужність розкривних порід в межах контуру підрахунку запасів становить від 4,8-12,8 м, середня – 8,7 м, у тому числі пухкого розкриву – від 3,9 до 12,4, середня – 6,21 м, скельного – від 0,2 до 8,5 м, середня – 2,5 м.
Токівське	На більшій частині родовища розкривні породи відсутні. Місцями розкривні породи мають незначну потужність – 1-3 м.
Юріївське	Потужність розкривних порід на ділянці Кам'янці коливається від 0,0 до 6,5 м, середня – 2,63 м, у т.ч. скельного розкриву – 0,70 м. На ділянці Лісове потужність розкривних порід коливається від 0,6 до 7,7 м, середня – 2,42 м, у т.ч. скельного розкриву – 0,34 м.
Янцівське	Потужність пухкого розкриву 0-32 м, в середньому – 6,9 м. Скельного – 0-13,2 м, в середньому 1,1 м.

Додаток Б

Характеристика основних засобів, задіяних у розкривних роботах

№ з/п	Вид основних засобів	Вартість, тис. грн.	Строк корисної експлуатації, років	Споживання ресурсів для експлуатації за місяць												
				Витрати допоміжних матеріалів, грн.					Витрати палива, грн.			Витрати електроенергії, грн.				
				Назва	Обсяг	Од. виміру	Ціна, грн.	Сума, грн.	Вид пального	Од. виміру	Ціна за од. вим., грн.	Сума на 100к, грн.	Обсяг, годин	Ціна за 1 Квт, грн.	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1	Ескаватор Doosan DX 225LC-3	2658 560 грн	7-10	Зірка приводна для ескаватор DOOSAN DX220LC-V / 225LC-V / 220LC-3	3	ШТ	8544	25632	Дизель*	л	47	1048.1				
				Ковш зовнішній	1	ШТ	70000	70000								
2	бульдозер Т-170	324952 грн	7-10	Турбокомпресор	1	ШТ	8500	8500								
				DELPHI Олива моторне PRESTIG	20	л	1546	6184	дизель	л	47	634.5				
3	кран КС-5363	553896 грн	7	Шестерня механізму повороту крана КС-5363	3	ШТ	8700	26100	дизель	л	47	2805.9				
4	Канатна машина Husqvarna CS 2512	800898 грн	4	Алмазний канат Husqvarna 1000 (С)	3	ШТ	7720	23160					8		6	960

Продовження Додатку Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
5	автосамоскиди КрАЗ-256Б	858 150 грн	7	Деталі підвісної частини	2	ШТ		228.62	дизель	л	47	940			
				Деталі електрообладнання	7	ШТ		579.04							
				Деталі механізму керування	3	ШТ		791.3							
6	колісний навантажувач Volvo L180C	1212279,38 грн	7	Клапан рульового управління навантажувача	1	ШТ	4000	4000	дизель	л	47	601.6			
7	бульдозер ДЗ-171 гусеничний на тракторі Т-170	644 795 грн.	7	Топливний насос високого тиску бульдозерів Т-130, Т-170 (рем)	1	ШТ	5500	5500							
				Фільтр повітряний бульдозера Т-170	2	ШТ			дизель	л	47	3355.8			

Продовження Додатку Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
8	агрегат дрібного дроблення і сортування СМД-187	3000 000 грн	4	Клин регулювальний СМД-110 (шпаківня)	2	шт	22941,41	45882,82					8	1.44	2880,00
				Плита дробильна	4	шт	5000.00	20000.00							
9	Насос іловий Тсуцумі тип KRS2-80 до 100 м3	232 000 грн	4										8	6	192.00

*Примітка: ціна на дизель 10.04.23р. – 47.00 грн

Додаток В

Первинні документи з обліку витрат на розкривні роботи

Додаток В1

Запропонована форма калькуляції собівартості 1 м³ розкривних порід

ТЗОВ "Граніт"

(підприємство, організація)

Форма № РР-1

Затверджена Положенням про облікову політику

від "10" січня 2022 р.

Калькуляція собівартості 1 м³ розкривних порід

Статті витрат	Технологічні бізнес-процеси					Витрати (100 м3)	
	Підготовка виділеної ділянки для виконання розкривних робіт та місця їх складування (зберігання)	Екسкавція та навантаження розкривних порід в транспортні засоби	Транспортування розкривних порід до місця їх складування (зберігання)	Очищення площі розкривних порід	Відвалоутворення	Разом, тис. грн	на 1 м ³
Основна заробітна плата	1996	1996	1996	1996	1996	9980	99,8
Додаткова зарплата	199,6	199,6	199,6	199,6	199,6	998	9,98
Єдиний соціальний внесок	483,03	483,03	483,03	483,03	483,03	2415,16	24,15
Основні та допоміжні матеріали	15	10	15	10	4,5	54,5	0,55
Витрати електроенергії	300	200	150	25	25	700	7
Амортизаційні відрахування	800	800	1400	200	250	3450	34,5
Витрати на поточний ремонт та утримання устаткування	250	270	300	300	330	1450	14,50
Інші витрати	8	8	8	10	0,34	34,34	0,34
Всього	4051,63	3966,63	4551,63	3223,63	3288,47	19082	190,82

Головний бухгалтер

Коваленко
(підпис)К.О. Коваленко
(ПІБ)

**Запропонована форма Акту приймання-передачі виконаних
розкривних робіт**

ТзОВ “Граніт”

(підприємство, організація)

Форма № РР-2

Затверджена Положенням про облікову політику

від “10” січня 2022 р.

АКТ ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ ВИКОНАНИХ РОЗКРИВНИХ РОБІТ

Назва об’єкта ТзОВ “Граніт”, Лезниківське родовище гранітів

Терміни виконання 01.02.2023-01.05.2023

Прийнято маркшейдер Іванов Іванов І.В.

Дата здачі маркшейдеру 01.05.2023

Фактичний загальний об’єм розкривних порід 130,41 м³

Одержані вигоди покращений доступ до запасів корисних копалин

Вартість виконаних розкривних робіт 260820 грн. (двісті шістдесят тисяч вісімсот двадцять гривень 00 коп.)

«01»травня 2023 р.

Замовник

ТзОВ “Граніт”

К.К. Ковальчук

Ковальчук

(підпис)

(ПІБ)

Підрядник

ТзОВ “Граніт”

М.В. Морозов

Морозов

(підпис)

(ПІБ)

Додаток ВЗ

**Запропонована форма Порівняльної відомості первинного
(попереднього) і контрольного замірів виконаних розкривних робіт
маркшрейдерською службою**

ТЗОВ "Граніт"
(підприємство, організація)

Форма № РР-2
Затверджена Положенням про облікову політику
від "10" січня 2022 р.

**Порівняльна відомість первинного (попереднього) і контрольного
замірів виконаних розкривних робіт маркшрейдерською службою**

Назва об'єкта ТЗОВ "Граніт", Лезниківське родовище гранітів

Терміни виконання 01.02.2023-01.05.2023

№ з/п	Ділянка кар'єру	Об'єм, м ³		Відхилення контрольного заміру від первинного, %		Оцінка відхилень видобутку корисної копалини і виймання розкривних порід на кар'єрах та залишків граніту на складах			
		Первинний (попередній) замір маркшрейдерської служби	Контрольний замір маркшрейдерської служби	фактичне	нормативне	Не потребує застосування заходів контролю		Потребує застосування заходів контролю	
						Фактичне < Нормативне	Фактичне = Нормативне	Фактичне > Нормативне	Причини
1	Ділянка № 1	130,41	130,41	—	4	—	—	—	—

Прийнято головний маркшрейдер

Іванов

Іванов І.В.

Дільничний маркшейдер

Ковальчук

Ковальчук К.К.

Дата здачі маркшрейдеру 01.05.2023

Додаток В4

Запропонована форма Акту розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт

ТзОВ "Граніт"

(підприємство, організація)

Форма № РР-3

Затверджена Положенням про облікову політику
від "10" січня 2022 р.

Акт розподілу витрат на розкривні роботи між запасами корисних копалин та активом розкривних робіт

Назва об'єкта ТзОВ "Граніт", Лезниківське родовище гранітів

Терміни виконання 01.02.2023-01.05.2023

Прийнято маркшейдер Іванов І.В.

Фактичний загальний об'єм розкривних порід 130,41 м³

Вартість виконаних розкривних робіт 260820 грн. (двісті шістьдесят тисяч вісімсот двадцять гривень 00 коп.)

Одержані вигоди покращений доступ до запасів корисних копалин (Акт приймання-передачі виконаних розкривних робіт (ф. РР-2) від «01» травня 2023 р.)

Дата здачі маркшейдеру 01.05.2023

Нерозподілені витрати на розкривні роботи	База розподілу витрат на розкривні роботи	Розподілені витрати на розкривні роботи		
		Запаси граніту	Капіталізовані витрати на розкривні роботи для подальшого визнання активу розкривних робіт як основного засобу в разі покращення доступу до покладів граніту	Капіталізовані витрати на розкривні роботи для подальшого визнання активу розкривних робіт як нематеріального активу в разі покращення доступу до покладів граніту
260820 грн.	—	—	—	260820 грн.

Головний бухгалтер

Коваленко
(підпис)

К.О. Коваленко
(ПІБ)

Додаток Д
Внутрішні звіти за витратами на розкривні роботи
Додаток Д1

Запропонований звіт про структуру витрат на розкривні роботи

ТзОВ “Граніт ”

(підприємство, організація)

Типова форма ВЗРР-1
Затверджена Наказом керівника
від “31” січня 2022 р.

ЗВІТ ПРО СТРУКТУРУ ВИТРАТ НА РОЗКРИВНІ РОБОТИ ЗА I
КВАРТАЛ 2023 РОКУ
(період)

<i>№ з/п</i>	<i>Технологічні бізнес-процеси</i>	<i>План, тис. грн.</i>	<i>Факт, тис. грн</i>	<i>Відхилення, тис. грн.</i>
1	Підготовка виділеної ділянки для виконання розкривних робіт та місця їх складування (зберігання)	4000	4051,63	51,63
2	Екскавація та навантаження розкривних порід в транспортні засоби	3900	3966,63	66,63
3	Транспортування розкривних порід до місця їх складування (зберігання)	4550	4551,63	1,63
4	Очищення площі розкривних порід	3200	3223,63	23,63
5	Відвалоутворення	3200	3288,47	88,47
	Разом	18850	19082	231,99

“31” березня 2023 р.

Виконавець

Якимець
(підпис)

О.А. Якимець
(ПІБ)

Головний бухгалтер
С.М. Кіріченко

Кіріченко
(підпис)

(ПІБ)

Додаток Д2

Запропонований звіт про ефективність розкривних робіт під час добування корисних копалин в гранітних кар'єрах

ТзОВ "Граніт "

(підприємство, організація)

Типова форма ВЗРР-2
Затверджена Наказом керівника
від "31" січня 2022 р.

**ЗВІТ ПРО ЕФЕКТИВНІСТЬ РОЗКРИВНИХ РОБІТ ПІД ЧАС
ДОБУВАННЯ КОРИСНИХ КОПАЛИН В ГРАНІТНИХ КАР'ЄРАХ ЗА І
КВАРТАЛ 2023 РОКУ**

№ з/п	Технологічні бізнес-процеси	Факт, тис. грн			Оцінка непродуктивних витрат на розкривні роботи	
		Всього	Продуктивні витрати	Непродуктивні витрати	Причини	Відповідальні особи
1	Підготовка виділеної ділянки для виконання розкривних робіт та місця їх складування (зберігання)	4051,63	4051,63	—	—	—
2	Екскавація та навантаження розкривних порід в транспортні засоби	3966,63	3966,63	—	—	—
3	Транспортування розкривних порід до місця їх складування (зберігання)	4551,63	4551,63	—	—	—
4	Очищення площі розкривних порід	3223,63	3223,63	—	—	—
5	Відвалоутворення	3288,47	3288,47	—	—	—
Разом		19082	19082	—	—	—

"31" березня 2023 р.

Виконавець

Головний бухгалтер

Якимець

(підпис)

Кіріченко

(підпис)

О.А. Якимець

(ПІБ)

С.М. Кіріченко

(ПІБ)

Додаток ДЗ

Запропонований звіт про відповідність розкривних робіт під час добування граніту технічному завданню на їх проведення

ТзОВ "Граніт "

(підприємство, організація)

Типова форма ВЗРР-3
Затверджена Наказом керівника
від "31" січня 2022 р.ЗВІТ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ РОЗКРИВНИХ РОБІТ ПІД ЧАС
ДОБУВАННЯ ГРАНІТУ ТЕХНІЧНОМУ ЗАВДАННЮ НА ЇХ
ПРОВЕДЕННЯ В РОЗРІЗІ ДІЛЯНОК РОДОВИЩ
ЗА І КВАРТАЛ 2023 РОКУ
(період)

№ з/п	Положення Технічного завдання	Од. виміру	План	Факт	Відхилення	Аналіз відхилень	
						Причини	Відповідальна особа
1	Площа запланованих до виконання розкривних робіт	га	2	2	—	—	—
2	Загальний об'єм розкривних порід	тис. м ³	100	100	—	—	—
3	Максимальні межі перевезення порожніх порід для утворення відвалів	км	3	3	—	—	—
4	Термін виконання розкривних робіт в розрізі років, кварталів, місяців	днів	30	30	—	—	—
5	Обсяг видобутого граніту	тис. м ³	70	70	—	—	—

"31" березня 2023 р.

Виконавець

Головний бухгалтер

Якимець
(підпис)Кіріченко
(підпис)О.А. Якимець
(ПІБ)С.М. Кіріченко
(ПІБ)

ТЗОВ “Граніт ”
(підприємство, організація)

Типова форма ВЗРР-4
Затверджена Наказом керівника
від “31” січня 2022 р.

**ЗВІТ ПРО ОЦІНКУ РЕЗУЛЬТАТІВ РОЗКРИВНИХ РОБІТ
ЗА 2022 РІК
(період)**

Результати розкривних робіт	Розподіл витрат на розкривні роботи											
	1 квартал			2 квартал			3 квартал			4 квартал		
	План, %	Факт, %	Відхилення	План, %	Факт, %	Відхилення	План, %	Факт, %	Відхилення	План, %	Факт, %	Відхилення
Ідентифіковані запаси граніту	20	18	-2	24	23	-1	50	45	-5	—	—	—
Покращений доступ до покладів граніту	80	82	2	76	77	1	50	55	+5	—	—	—
Разом	100	100	х	100	100	х	100	100	х	100	100	х

“31” грудня 2022 р.

Виконавець

Головний бухгалтер

Якимець
(підпис)

Кіріченко
(підпис)

О.А. Якимець
(ПІБ)

С.М. Кіріченко
(ПІБ)

Додаток Ж

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Облікове забезпечення стратегічного аналізу діяльності підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів залежно від платоспроможності покупців. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. 2021. Випуск 1 (48). С. 45-51. Особистий внесок здобувача: запропоновано SWOT-аналіз та методику аналізу повноти і своєчасності розрахунків за реалізовану продукцію підприємств добувної промисловості і розроблення кар'єрів.

2. Жидкова В. Управління операційними витратами добувного підприємства: обліково-аналітичний аспект. Економіка та суспільство. 2021. № 32. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-68>.

3. Жидкова В., Поліщук І. Розкриття інформації про екологічні аспекти діяльності видобувних підприємств у статистичній звітності та Звіті про управління: порівняльний аспект. Економіка та суспільство, 2022. № 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-11>. Особистий внесок здобувача: наведено взаємозв'язки щодо показників, що є базою для оподаткування екологічним податком і підлягають розкриттю в статистичній звітності та Податковій декларації екологічного податку.

4. Жидкова В., Поліщук І. Сучасні підходи до розкриття облікової політики бізнес-процесів добування каменю, піску та глини в гранітних кар'єрах України. Економіка та суспільство. 2023. № 48. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-5>. Особистий внесок здобувача: розкрито специфічні елементи облікової політики видобувних підприємств, що містяться в їх внутрішніх розпорядчих документах:

5. Zhydkova V.V., Polishchuk I.R. Costs for exploration works in extraction of mineral resources in granite quarries: essence, classification and accounting assessment. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю

і аналізу. 2023. Випуск 1 (54). С. 11-16. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-1\(54\)-11-16](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-1(54)-11-16). Особистий внесок здобувача: наведено класифікацію витрат на розкривні роботи при видобутку корисних копалин в гранітних кар'єрах для цілей бухгалтерського обліку, розроблено алгоритм визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як необоротного і оборотного активів.

Публікації у збірниках матеріалів конференцій:

6. Жидкова В.В. Витрати на розвідку корисних копалин: облікові аспекти за П(С)БО та МСФЗ. Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки. 11–15 травня 2020 р. Житомир, С. 257. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/05/9.-buhgalterskyj-oblik-analiz-audyt-ta-opodatkuvannya.pdf>.

7. Жидкова В.В. Вплив COVID-19 на видобуток корисних копалин: облікові аспекти Міжнародна наукова конференція «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу». 5-6 листопада 2020 р. Житомир, С. 193. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/02/zbirnyk_tez_05_06_11_2021.pdf.

8. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Статистичний аналіз результатів діяльності суб'єктів господарювання добувної промисловості і розроблення кар'єрів. Сучасні тенденції розвитку фінансових та інноваційно-інвестиційних процесів в Україні: тези виступів IV Міжнародної наук.-практ. конференції, 12 березня 2021 року. Вінниця: ВНТУ, 2021. С. 563-564 URL: <https://conferences.vntu.edu.ua/index.php/fiip/fiip2021/paper/view/11867>.

Особистий внесок здобувача: наведено статистичну оцінку динаміки обсягів реалізації і виробництва продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання добувної промисловості і розроблення кар'єрів.

9. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Система збалансованих показників видобувного підприємства: обліковий аспект. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації: матеріали ІХ міжнародної науково-практичної конференції / [відповідальні за випуск: проф. Куцик П.О., проф.

Воронко Р.М., доц. Марценюк Р.А.]. Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2021. С. 339-342. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Academy/2021/05/2021.05.14_NewsZbir.pdf. *Особистий внесок здобувача: розроблено перелік показників для кожної проекції системи збалансованих показників.*

10. Жидкова В.В. Фінансова звітність видобувних підприємств: сучасний стан та підходи до удосконалення. Тези Всеукраїнської науково-практичної online конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 13 травня 2021 р. Житомир : «Житомирська політехніка», 2021. С 247. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/05/8.-vplyv-inovats.-zmin-na-roz-k-susp.-s.-1.pdf>.

11. Жидкова В.В. Нормативно-правове регулювання обліку резерву на рекультивацію кар'єру. Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: тези виступів II Міжнар. наук.-практ. конф.з пит. вищ. осв. і науки – Житомир: Житомирська політехніка, 2021. С. 216. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/11/216.pdf>.

12. Поліщук І.Р., Жидкова В.В. Розкриття інформації про навколишнє середовище у звітності видобувного підприємства. Тези Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 19 травня 2022 р. Житомир: «Житомирська політехніка», 2022. С. 208. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/06/8-2.pdf>. *Особистий внесок здобувача: розкрито інформацію про навколишнє середовище, що подається видобувним підприємством, у статистичній звітності, фінансовій звітності, Звіті про управління та Звіті про платежі на користь держави.*

13. Жидкова В.В. Нормативне регулювання складання звіту про платежі на користь державі видобувними підприємствами. Літні наукові читання - 2022, ХСІ Міжнародна науково-практична інтернет-конференція. – м. Рівне, 6 червня 2022 року. С. 202-205. URL: https://el-conf.com.ua/wp-content/uploads/2022/06/Rivne_6062022.pdf.

14. Жидкова В.В., Поліщук І.Р. Класифікація витрат майбутніх періодів видобувного підприємства для цілей бухгалтерського обліку. Тези виступів III Міжнар.наук.-прак. конф. "Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу", 3-4 листопада 2022 року. Житомир: "Житомирська політехніка", 2022. С. 169. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/12/full-text-1.pdf>.
Особистий внесок здобувача: наведено авторський підхід до класифікації витрат майбутніх періодів видобувного підприємства.

15. Жидкова В.В., Поліщук І.Р. Статистична оцінка динаміки обсягів реалізації граніту: обліковий вимір. Тези Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, 19 травня 2023 р. Житомир : «Житомирська політехніка», 2023. С. 231. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/1.-vplyv-innovats.pdf>.
Особистий внесок здобувача: проаналізовано результати експортно-імпортних операцій з гранітом в розрізі країн.

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«БІЕМБІСІ-ГРАНІТ»**

вул. Чеська, буд. 46, с. Високе, Черняхівський р-н,
Житомирська обл., 12341, тел. (097) 307-69-17
Код ЄДРПОУ 38500488

№84 Виг 26.12.2022 р.

ДОВІДКА

**про впровадження в господарську діяльність
ТОВ «БІЕМБІСІ - ГРАНІТ»
результатів дисертації
Жидкової Вікторії Вікторівни**

Регламентування Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку порядку бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи на етапі добування корисних копалин та відсутність методичних рекомендацій для їх практичної реалізації під час організації бухгалтерського обліку на видобувних підприємствах актуалізує необхідність розробки Положення про облікову політику з урахуванням специфіки видобутку корисних копалин в кар'єрах облицювального каменю.

За результатами наукового дослідження, виконаного аспірантом Державного університету «Житомирська політехніка» Жидковою Вікторією Вікторівною, найбільший ефект для роботи бухгалтерської служби ТОВ «БІЕМБІСІ - ГРАНІТ» здійснили наступні прийняті до впровадження розробки: рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин, документальне забезпечення та елементи облікової політики за даними операціями.

Апробація результатів дослідження свідчить про їх реальність та ефективність використання в сучасних умовах господарювання. Використання запропонованого В.В. Жидковою Положення про облікову політику дозволило належним чином організувати бухгалтерський облік на підприємстві, виходячи з особливостей формування собівартості готової продукції при видобуванні корисних копалин в кар'єрах облицювального каменю.

Директор

Бухгалтер



(Handwritten signatures)

КЛЕВАН Олег

ВАЙСЕРО Тамара

ЧАСТНОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО
«Беховский специализированный карьер»

11523, Украина, Житомирская область,
Короostenский район, с. Михайловка
Тел./ факс: +038 (050) 428-70-03

Расч. счет UA 783510050000026003576966500
в АО «УкрСиббанк», МФО 351005
Код ОКПО 03443749



ПРИВАТНЕ АКЦИОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«Бехівський спеціалізований кар'єр»

11523, Україна, Житомирська область,
Короostenський район, с. Михайлівка
Тел./ факс: +038 (050) 428-70-03

Розрахунок рахунок UA783510050000026003576966500
в АТ «УкрСиббанк», МФО 351005
Код ЄДРПОУ 03443749

№ 36 від « 20 » лютого 2023 р

ДОВІДКА
про впровадження в господарську діяльність
ПрАТ «Бехівський спеціалізований кар'єр»
результатів дисертації
Жидкової Вікторії Вікторівни

В процесі видобування корисної копалини виникає необхідність виїмання значних об'ємів порожніх порід, що покривають або вміщують корисну копалину. Розкривні роботи необхідні для створення початкового фронту видобувних робіт під час будівництва кар'єрів, а також в період експлуатації кар'єра – для збереження обсягів видобутку корисних копалин. Бухгалтерський облік витрат на розкривні роботи під час видобування корисних копалин в гранітних кар'єрах відповідно до Міжнародних та Національних стандартів бухгалтерського обліку залежить від одержаних вигод внаслідок їх здійснення: створення запасів та покращання доступу до покладів корисних копалин.

За результатами наукового дослідження, виконаного аспірантом Державного університету «Житомирська політехніка» Жидковою Вікторією Вікторівною, прийняті до впровадження в діяльність ПрАТ «Бехівський спеціалізований кар'єр» алгоритм визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування корисних копалин як необоротного і оборотного активів, а також методика бухгалтерського обліку розподілу витрат на розкривні роботи між запасами та активом розкривних робіт. Пропозиції автора дозволяють застосувати на практиці вимоги чинного законодавства до оцінки та облікового відображення витрат на розкривні роботи на основі визначення їх ефективності.

Апробація результатів дослідження В.В. Жидкової свідчить про їх реальність та ефективність використання в сучасних умовах господарювання

Директор
ПрАТ «Бехівський спецкар'єр»

В.М. Семенець

Бухгалтер

Н.М. Кондрацька



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ЗАХІДУКРВИБУХПРОМ»

Україна,
10003, м. Житомир, вул. Лесі Українки, 19
тел./факс 0(412) 42-48-70, тел. 42-48-71
e-mail: econom.zvp@ukr.net
UA03334851000000026001156009
в АТ «ПУМБ»
ідентифікаційний код 32744298,
ІПН 327442906257
http:zuvp.com.ua

LIMITED LIABILITY COMPANY
«ZAHYDUKRVIUKHPROM»

Ukraine
10003, Zhitomir City, Lesi Ukrainki st., 19,
tel /fax 0(412) 42-48-70, tel. 42-48-71
e-mail: econom.zvp@ukr.net
UA03334851000000026001156009
JSC FUIB
identification code 32744298,
ITN 327442906257
http:zuvp.com.ua



№ 20.03.2023, № 45

ДОВІДКА
про впровадження в господарську діяльність
ТзОВ «ЗАХІДУКРВИБУХПРОМ»
результатів дисертації
Жидкової Вікторії Вікторівни

Інформаційною базою для оцінки одержаних вигод та фінансових результатів від видобутку корисних копалин підприємства є фінансова звітність. Окремим типовим формам фінансової звітності властиві деякі неузгодженості як за структурою побудови показників, так і за складом і повнотою їх інформативності, що потребує пошуку та окреслення відповідних пропозицій для розкриття вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що регламентують облік витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин.

За результатами наукового дослідження, виконаного аспірантом Державного університету «Житомирська політехніка» Жидковою Вікторією Вікторівною, прийняті до впровадження в діяльність ТзОВ «ЗАХІДУКРВИБУХПРОМ» склад і структура внутрішньої звітності суб'єкта господарювання в частині використання Звіту про структуру витрат на розкривні роботи та Звіту про ефективність розкривних робіт під час добування корисних копалин в гранітних кар'єрах.

Інформація представлена в цих звітах забезпечить відображення правдивої та важливої для користувачів інформації про відповідність результатів розкривних робіт технічному завданню, а також одержані вигоди та їх вплив на структуру та вартість оборотних і необоротних активів видобувного підприємства.

Апробація результатів дослідження свідчить про їх реальність та ефективність використання в сучасних умовах господарювання.



[Handwritten signature]

Соколовський В.

Якимчук К.



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
 Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr Polytechnic State University

вул. Чуднівська, 103, м. Житомир, 10005
 103, Chudnivska Str., Zhytomyr, Ukraine, 10005
 Phone/fax: (0412) 24-14-22, 24-14-23, e-mail: rector@ztu.edu.ua, https://ztu.edu.ua, код ЄДРПОУ 05407870

СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ВІДПОВІДАЄ ДСТУ ISO 9001:2015
 QUALITY MANAGEMENT SYSTEM ISO 9001:2015

Від 06.02.2023 № 44-01.00/159
 На № _____ від _____

ДОВІДКА

**про впровадження результатів наукового дослідження
 ЖИДКОВОЇ Вікторії Вікторівни в освітній процес
 Державного університету «Житомирська політехніка»**

Засвідчую, що науково-практичні результати дисертації ЖИДКОВОЇ В.В., що полягають в удосконаленні організації та методики бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах, використовуються в освітньому процесі Державного університету «Житомирська політехніка» при підготовці фахівців за освітніми ступенями «бакалавр» та «магістр» за спеціальністю 071 «Облік та оподаткування».

Пропозиції впроваджено в освітній процес для удосконалення структури та змісту навчально-методичного забезпечення таких навчальних дисциплін, як: «Фінансовий облік», «Облікова політика», «Організація бухгалтерського обліку», Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Висновки, наведені в дисертації, сприяють удосконаленню освітнього процесу, підвищенню якості підготовки фахівців з обліку та оподаткування в частині отримання ними теоретичних і практичних знань в сфері бухгалтерського обліку видобувних підприємств.

Використання результатів дослідження ЖИДКОВОЇ В.В. свідчать про їх завершеність, реальність і можливість впровадження в освітній процес закладів вищої освіти.

Довідка видана для представлення до Спеціалізованої вченої ради.

Перший проректор



Оксана ОЛІЙНИК