

*Разовій спеціалізованій вченій раді
Державного університету
«Житомирська політехніка»*

РЕЦЕНЗІЯ

на дисертацію Жидкової Вікторії Вікторівни на тему:
«Бухгалтерський облік витрат на розкривні роботи
при добуванні корисних копалин»,
подану на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»
(галузь знань «07 – Управління та адміністрування»)

1. Актуальність теми дисертаційної роботи

Наявність значної кількості розвіданих корисних копалин та створення значної кількості видобувних підприємств в Україні вимагає розробки інноваційних методичних підходів до бухгалтерського обліку витрат за всіма етапами технологічного процесу видобування. Вітчизняні НП(С)БО та МСФЗ регламентують необхідність обліку витрат на розкривні роботи, але виникає багато дискусійних питань при їх практичному застосуванні. Зокрема, недостатньо дослідженими є питання виявлення впливу нормативного регулювання бухгалтерського обліку на оцінку витрат на розкривні роботи при видобуванні граніту, оцінки доцільності практичного застосування існуючої класифікації витрат на розкривні роботи для цілей бухгалтерського обліку; недосконалості внутрішньої звітності щодо ефективності розкривних робіт при видобуванні граніту для прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим є нагальна потреба в організації ефективної системи обліку витрат на розкривні роботи підприємства для оцінки їх структури за етапами з метою пошуку та оптимізації резервів. Саме тому дослідження теоретичних, методичних та організаційних положень бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин набуває особливої актуальності.

Виходячи із зазначеного, дисертаційне дослідження Жидкової В.В. є своєчасним і відповідає предметній області спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

2. Ступінь обґрунтованості наукових досліджень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх новизна та повнота викладу в опублікованих працях

Дисертаційну роботу виконано відповідно до теми НДР Державного університету «Житомирська політехніка»: «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 добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах.

У дослідженні збережено послідовність викладу матеріалу, наявний логічний зв'язок між структурними частинами.

Дисертаційна робота Жидкової В.В. виконана на високому науковому рівні, започатковує вивчення нових проблем науки і практики організації та методики бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи. Зокрема, до таких положень, насамперед, слід віднести ті результати, які було *удосконалено* дисертанткою, а саме:

– 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 (с. 70-77);

– 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 (с. 81-92);

– 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 (с.115-127);

– 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 (с. 51-69);

– документування як елемент методу бухгалтерського обліку, в частині розробки первинних документів: «Калькуляція собівартості 1 мЗ 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 (с. 93-107);

– 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 (с. 130-150);

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 (с. 126);

– застосування елемента 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 (с. 151-162);

– 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 (с. 50).

Основні положення дисертаційної роботи опубліковано в 15 наукових працях: 5 статей у наукових фахових виданнях України; 10 тез доповідей на міжнародних та всеукраїнських конференціях. Результати дослідження є особистим досягненням дисертантки.

3. Достовірність одержаних результатів дослідження

Достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій підтверджується використанням широкої теоретичної та емпіричної бази за темою дисертації, в т.ч.: офіційних статистичних даних, оприлюдненої фінансової звітності та внутрішніх розпорядчих документів видобувних підприємств, нормативно-правових документів, результатів наукових

досліджень, що викладені в монографіях, наукових публікацій вітчизняних та зарубіжних вчених тощо. Наведена характеристика структурних частин дисертації свідчить про те, що у ній, з наукової точки зору, визначено мету, завдання, а також порядок їх реалізації.

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 уточнення 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.

Достовірність практичних розробок дисертантки підтверджена відповідними довідками. Виходячи із цього, можна зазначити, що висновки та пропозиції в дисертації є достовірними.

4. Теоретична та практична цінність дослідження для науки та практики

Дисертаційне дослідження є важливим для розвитку теоретико-методологічного та науково-практичного обґрунтування напрямів

удосконалення бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин в гранітних кар'єрах. Висновки, пропозиції і рекомендації, що містяться у дисертації, мають теоретичне і практичне значення, що підтверджується обґрунтованими висновками та рекомендаціями дисертантки, а також практичною реалізацією результатів дослідження.

Окремі концептуальні положення роботи доведено до рівня практичних пропозицій. Довідки щодо впровадження результатів дисертаційного дослідження підтверджують теоретичну значущість та практичне значення дисертації. Результати дослідження впроваджено у діяльність суб'єктів господарювання: ТОВ «БІЕМБІСІ-ГРАНІТ» (довідка № 84 від 26.12.22 р.), ПрАТ «Бехівський спеціалізований кар'єр» (довідка № 36 від 20.02.23 р.); ТзОВ «Західукрвибхпром» (довідка № 45 від 20.03.2023 р.), до того ж основні положення дисертації використовуються Державним університетом «Житомирська політехніка» (довідка № 44-01.00/159 від 06.02.2023 р.).

5. Оцінка оформлення дисертації

Дисертація оформлена згідно з вимогами Міністерства освіти і науки України.

Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

6. Академічна доброчесність

Порушень академічної доброчесності у наукових працях, а також дисертаційній роботі Жидкової Вікторії Вікторівни не виявлено.

7. Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи

Дисертаційна робота Жидкової Вікторії Вікторівни заслуговує позитивної оцінки, разом з тим, слід зауважити, що динамічний предмет дослідження зумовлює низку дискусійних положень, що потребують подальшого обговорення. До них, зокрема, треба віднести такі:

1. В табл. 2.3. (с. 90) автором наведено елементи облікової політики щодо витрат на розкривні роботи, що відповідають визначеним об'єктам. Для використання бази розподілу витрат на розкривні роботи на збільшення вартості або на створення активу розкривних робіт та

поточних витрат на добування граніту запропоновано серед елементів облікової політики обирати один з показників: 1) вартість створених запасів порівняно з очікуваною вартістю; 2) обсяг видобутої порожньої породи порівняно з очікуваним обсягом для даного обсягу видобутку граніту. Однак автором не наведено алгоритм прийняття рішення щодо вибору найбільш оптимального показника як бази розподілу витрат на розкривні роботи для підприємства, що займається видобуванням граніту, розробка б якого значно підвищила прикладну цінність дослідження.

2. В основу запропонованого автором методичного підходу до бухгалтерського відображення витрат на розкривні роботи покладено три варіанти вигід від здійснення розкривних робіт: 1) одержані запаси корисних копалин; 2) одержані запаси корисних копалин і покращений доступ до майбутніх операцій з добування корисних копалин; 3) покращений доступ до корисних копалин (С. 115). В той же час поза увагою залишились питання обліку витрат на розкривні роботи без одержання визнаних вигід від їх проведення. Крім того, не розкрито питання варіантів зміни профільної спеціалізації за видом економічної діяльності для продовження беззбиткового функціонування.

3. Автором розроблено «Звіт про відповідність фактично виконаних розкривних робіт технічному завданню на їх проведення в розрізі ділянок родовищ» ВЗРР-3 (С. 162, 202), в якому задекларовано відображати площу запланованих до виконання розкривних робіт, загальний об'єм розкривних порід, максимальні межі перевезення порожніх порід для утворення відвалів, термін виконання розкривних робіт в розрізі років, кварталів, місяців, обсяг видобутого граніту. Проте не зазначено показників, що характеризували б взаємозв'язок між ними та їх вплив на загальну суму витрат на розкривні роботи. Це посилює б практичне значення розробленого звіту та дозволило б визначити напрями зниження витрат на розкривні роботи.

4. Заслуговує на увагу розроблена дисертантом класифікація витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин (С. 74-76). Однак відсутнє обґрунтування її застосування до рудних і нерудних корисних копалин.

Висловлені пропозиції та зауваження мають рекомендаційний характер, не знижують загальної позитивної оцінки представленого

наукового дослідження, яке вирішує актуальні проблеми в сфері бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин.

8. Загальний висновок

Дисертаційна робота Жидкової Вікторії Вікторівни на тему «Бухгалтерський облік витрат на розкривні роботи при добуванні корисних копалин» є цілісною, завершеною, самостійно виконаною науковою працею, яка містить повною мірою обґрунтовані науково-практичні результати, що сприяють розвитку організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку на видобувних підприємствах. В результаті виконаних дисертанткою досліджень удосконалено існуючі та розроблено нові методологічні положення та прикладні аспекти бухгалтерського обліку витрат на розкривні роботи в гранітних кар'єрах.

Таким чином, дисертаційна робота за її змістом та оформленням відповідає вимогам «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України №44 від 12 січня 2022 року, а її автор, Жидкова Вікторія Вікторівна, заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Рецензент:
Доктор економічних наук,
професор,
завідувач кафедри фінансів
та цифрової економіки
Державного університету
«Житомирська політехніка»

Наталія ВИГОВСЬКА

Підпис Виговської Н.Г. засвідчую:
Учений секретар
Державного університету
«Житомирська політехніка»
доктор філософії, доцент кафедри
національної безпеки, публічного
управління та адміністрування



Катерина ВОЙЦІЦЬКА