

Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А.

Облік і контроль у видобувних галузях

Монографія

Тернопіль

2019

УДК
ББК
К

Рекомендовано до друку:
вченою радою Мукачівського державного університету
(протокол № 8 від 28.02.2019 р.);
вченою радою Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 7 від 27.03. 2019 р.)

Рецензенти: **Лазаришина І.Д.**, д.е.н., професор, Національний університет біоресурсів та природокористування;
Рудницький В.С., д.е.н., професор, Львівський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи»;
Хомин П.Я., д.е.н., професор, Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя

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

У монографії викладені результати дослідження особливостей функціонування господарського механізму у видобувних галузях і їх впливу на методiku та організацію обліку і контролю використання природних ресурсів. Розглядаються проблеми визнання та оцінки природних ресурсів в системі обліку, структура витрат на використання природних ресурсів і порядок їх формування в окремих галузях. Процеси розвідки, видобування та переробки корисних копалин прирівнюються до реалізації цілісного інвестиційного проекту з відображенням в системі обліку величини капіталізованих витрат, формуванням поточних витрат в процесі операційної діяльності, обліку та фінансового забезпечення витрат, пов'язаних із закриттям (консервацією) родовищ і приведенням земельних ділянок до природного стану.

На прикладі підприємств з видобування та випуску мінеральної води визначено етапи природокористування, структуру витрат на кожному із них, методи та аналітичний інструментарій, який доцільно використовувати при здійсненні контролю використанням природних ресурсів.

Для студентів, аспірантів, викладачів та практичних працівників обліково-аналітичного профілю підприємств, що здійснюють діяльність у сфері природокористування.

ISBN

Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А., 2019

Зміст

Передмова.....	5
РОЗДІЛ 1. Господарські процеси щодо природокористування як об'єкти обліку та контролю у видобувних підприємствах.....	7
1.1. Економіка природокористування та формування економічного механізму використання природних ресурсів.....	7
1.2. Порядок визнання природних ресурсів у вітчизняній і міжнародній практиці ведення бухгалтерського обліку.....	25
1.3. Методичні підходи до оцінки природних ресурсів у системі обліку видобувних підприємств.....	33
1.4. Структура та порядок формування витрат за господарськими процесами у природокористуванні.....	42
РОЗДІЛ 2. Особливості організації обліку господарських процесів у видобувних галузях.....	57
2.1. Сутність та облік процесу розвідування природних ресурсів.....	57
2.2. Облік витрат з розробки родовищ корисних копалин.....	78
2.3. Варіанти обліку природних ресурсів в процесі операційної діяльності видобувних підприємств.....	90
2.4. Облік робіт і витрат при закритті (консервації) родовищ корисних копалин.....	104
2.5. Загальна схема обліку інвестиційного проекту з видобування та переробки природних ресурсів.....	111
РОЗДІЛ 3. Облік видобування і випуску мінеральної води.....	117
3.1. Особливості здійснення господарської діяльності у сфері виробництва мінеральної води.....	117
3.2. Формування та облік витрат з видобування та випуску мінеральної води.....	125
3.3. Облік витрат за місцями виникнення та стадіями виробничого циклу.....	131

РОЗДІЛ 4. Методика й організація контролю за використанням природних ресурсів.....	138
4.1. Види та напрями організації контролю природних ресурсів.....	138
4.2. Методичний інструментарій контролю використання природних ресурсів.....	155
4.3. Застосування економіко-математичних та логічних методів у здійсненні контролю природокористування.....	163
РОЗДІЛ 5. Аналітична оцінка та організація контролю виробництва мінеральної води.....	177
5.1. Особливості організації контролю виробництва мінеральної води.....	177
5.2. Оцінка та контроль діяльності підприємств з випуску мінеральної води..	187
Висновки.....	195
Література.....	199
Додатки.....	219

Передмова

Видобувним галузям в Україні, як й у світовій практиці, відведена особлива увага, зважаючи на обмеженість природних ресурсів, негативний вплив діяльності підприємств з видобування та переробки корисних копалин на природне середовище. Особливість функціонування видобувних галузей та природокористування загалом полягає у поєднанні різних сфер соціального життя та господарської діяльності: геології, економіки, екології, соціальної політики та інших, спрямованих на необхідність бережливого відношення до природних ресурсів.

Економіка багатьох країн, в тому числі й України, базується переважно на запасах природних ресурсів. Наявні природні ресурси виступають запорукою конкурентоспроможності країни на світовому ринку. Тому надійна система обліку і контролю використання таких ресурсів є важливим фактором ефективного і водночас ощадливого природокористування.

Незважаючи на те, що в Україні функціонує значна кількість підприємств-природокористувачів, на даний час бухгалтерський облік у видобувних галузях не можна вважати до кінця об'єктивним та врегульованим. Такі підприємства ведуть облік і складають звітність за загальноприйнятими національними стандартами. У міжнародній практиці нормативне регулювання бухгалтерського обліку і звітності більш повно враховує особливості діяльності видобувних галузей.

Потребує подальшого вдосконалення й система контролю використання природних ресурсів як зі сторони держави та громадськості, так і його організація на самих підприємствах, що здійснюють видобування та переробку корисних копалин. Правильна постановка внутрішньогосподарського контролю дозволить виявляти слабкі місця в організації видобувного процесу, буде сприяти підвищенню ефективності на стадії переробки природної сировини, уникненню санкцій та інших ризиків.

У монографії процеси природокористування представлені як реалізація видобувними підприємствами цілісних інвестиційних проектів, що охоплюють вкладення коштів у розвідування та розробку родовищ, одержання вигоди в результаті видобування та переробки корисних копалин, завершення проектів, і закриття місць видобування з приведенням земельних ділянок до природного стану. В роботі акцентується увага на обліковій інтерпретації капіталізованих і поточних витрат видобувного процесу, врахування міжнародного досвіду у цих питаннях. В результаті сформовано узагальнену структурно-логічну модель обліку використання природних ресурсів з визначенням об'єктів, структури витрат та їх розподілу за періодами, формуванням джерел і способів покриття витрат в процесі здійснення інвестиційної та операційної діяльності на всіх етапах реалізації проекту: проведення пошуково-розвідувальних робіт, розробки родовищ чи будівництва свердловин, видобування та переробки корисних копалин, закриття родовищ і рекультивації земельних ділянок. Це дає змогу в комплексі оцінювати такі проекти й визначати їх ефективність.

За базову галузь взято найменш досліджені та представлені в економічній літературі питання обліку і контролю у підприємствах з видобування та випуску мінеральної води. Діяльність таких суб'єктів має ряд особливостей, що обумовлені автоматизованою фіксацією обсягів видобутої сировини і випуску продукції, застосуванням простого методу обліку витрат, їх повного списання на собівартість готової продукції та відсутності незавершеного виробництва, формуванням витрат на підготовку та наповнення тари у складі основного виробництва. Дослідження цих особливостей в контексті організації обліку і контролю видобувних процесів загалом дозволило розробити низку теоретичних положень та практичних рекомендацій, враховуючи передовий міжнародний досвід.

Рекомендації авторів можуть бути використані у якості методичного інструментарію в організації обліку і контролю у видобувних підприємствах різних галузей, найперше, у виробництві мінеральної води.

Розділ I. Господарські процеси щодо природокористування як об'єкти обліку та контролю у видобувних підприємствах

1.1. Економіка природокористування та формування економічного механізму використання природних ресурсів

Ключовим елементом сучасного механізму природокористування вважаються природні ресурси, які використовуються підприємствами-природокористувачами в процесі виробничої діяльності з метою забезпечення матеріальних і духовних потреб суспільства. Іншими словами, природні ресурси являють собою природні багатства, що використовуються або можуть використовуватися в матеріальному виробництві і є його основою.

Як самостійний напрям економічної науки економіка природокористування і довкілля отримали свій розвиток наприкінці 60-х та початку 70-х років ХХ століття, що пояснюється екологічними проблемами, нафтовими кризами і виснаженням природних ресурсів у світовому масштабі. З того часу стан природних систем став розглядатися як чинник впливу на економічне зростання країни.

Виснаження природних ресурсів і погіршення якості природного середовища не лише прискорили еволюцію економічних поглядів на відносини суспільства і довкілля, але й вплинули на коло інтересів багатьох економічних наук, зокрема й бухгалтерського обліку. Природні ресурси розглядаються як «найважливіші компоненти навколишнього середовища, які використовуються в процесі виробництва з метою забезпечення матеріальних і духовних потреб суспільства» [245, с. 154].

Ендерс А. та Квернер І. під ресурсами пропонують вважати використовувану людиною живу та неживу речовину (матерію) природи чи енергію [259]. У подібний спосіб поняття «природні ресурси» трактують Холінова В.Н., Скопін А. Ю., Гуней А. Н., Волкова І. Н., розуміючи їх як елементи та властивості природи, використовувані людиною для отримання

матеріальних та інших благ. Загалом, природні ресурси мають природне походження, проте для їх перетворення у сировину, паливо, енергію та інше, необхідно понести певні витрати праці на пошук, вивчення та освоєння, видобування, відтворення та збереження [240, с. 29]. Такі витрати і суспільні дії перетворюють об'єкти природного середовища в елементи соціально-економічного середовища, тобто природні ресурси у економічному розумінні одночасно належать до двох сфер – природної та соціально-економічної.

У сучасному світі залежність суспільства від навколишнього середовища постійно зростає, потреби людства розширюються. Тому все частіше у ролі природних ресурсів виступають не тільки природні об'єкти, а й властивості природи, які не мають речового змісту. Такими об'єктами є, зокрема, повітря, сонячна енергія, чиста вода, що нині стають все більш цінними ресурсами.

Природні ресурси, як важлива складова економічного потенціалу країни, представляють собою компоненти природи, що їх використовує людство для задоволення своїх повсякденних потреб. Від стану природних ресурсів залежить економічна система будь-якої країни. Вони є предметом економічних відносин між двома основними елементами (учасниками) механізму використання природних ресурсів: підприємствами-природокористувачами, з приводу введення природних ресурсів у виробничий процес, та державою, як регулятора цього процесу.

Підприємства-природокористувачі є юридичними особами, що мають право на використання природних ресурсів з метою задоволення суспільних потреб та отримання комерційної вигоди. У зв'язку з тим, що основним видом діяльності підприємств-природокористувачів є використання природних ресурсів, від їх діяльності залежать не лише результати роботи підприємства, але також й умови життя населення у регіоні.

Правила взаємодії природи та підприємства-природокористувача повинні відповідати загальним вимогам до раціонального і екологічно безпечного використання природних благ та ресурсів.

Для кращого розуміння діяльності підприємств-природокористувачів їх варто класифікувати за окремими групами відповідно до характеру функціонування. На схемі (рис. 1.1) наведено класифікацію підприємств-природокористувачів, що передбачає їх структуру за видами ресурсів, за способом застосування природних ресурсів, за характером використання природних ресурсів, за місцем у природно-продуктовій вертикалі. Наведена класифікація підприємств-природокористувачів має враховуватись при оцінці специфіки їх діяльності, визначенні напрямів та джерел підвищення ефективності роботи.

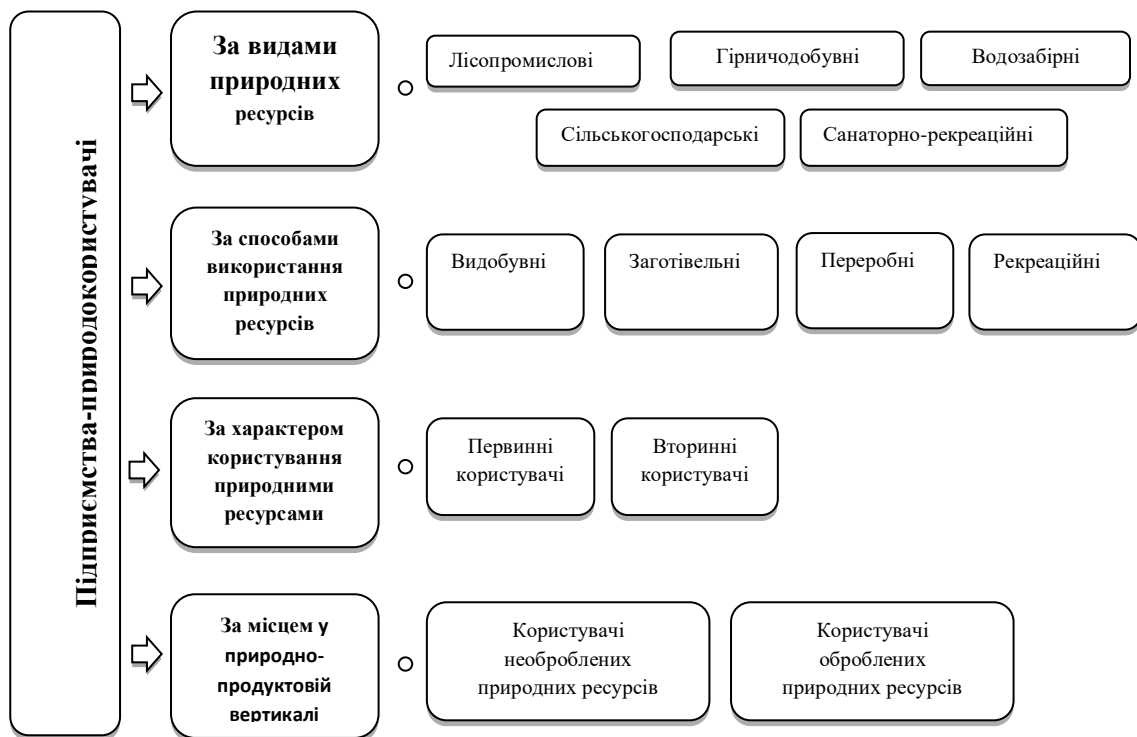


Рис. 1.1. Класифікація підприємств-природокористувачів

Господарські відносини, що виникають між підприємствами-природокористувачами і суспільством з приводу залучення природних ресурсів у виробничому процесі, заведено називати природокористуванням.

У сучасній науці існують різні підходи до трактування терміну «природокористування». Так, зокрема, на думку К. В. Гофмана природокористування представляє собою спеціально створену систему

відносин, що відображає взаємодію економіки і природного середовища у ході суспільного відтворення. Природокористування значно пов'язане з суспільним відтворювальним процесом. Воно є багатограним і складним для розуміння, включає виробничо-технічну і суспільно-економічну сторони. Перша обумовлює конкретні способи використання природних ресурсів і факторів. Вона є найбільш дослідженою. Інша ж потребує більш прискіпливого розгляду [41, с. 13].

Г. Черевко і М. Яцків вважають, що у формуванні понятійного апарату природокористування підтверджує поступове усвідомлення цілісності та єдності природного середовища, взаємозалежності людини і оточуючого світу [247]. І. А. Карагодов під природокористуванням розуміє використання, регулювання, відтворення та охорону природних благ. Він також вважає, що не буде помилкою розглядати під природокористуванням як комбінацію цих дій, так і окремі акти використання природних благ (їх освоєння, експлуатацію) акти відтворення і т.д. На його думку під природокористуванням допустимо також розуміти й виробничу діяльність міністерств, виробничих об'єднань, підприємств, що відносяться до тих галузей економіки, які експлуатують і відтворюють природні ресурси, а також надають різного роду послуги, безпосередньо пов'язані із споживанням природних благ (рекреаційна діяльність) [77].

І. Якушик розглядає природокористування як об'єктивний процес поєднання суспільства з природним середовищем, що відображає одну зі сторін такої взаємодії (людську діяльність та її вплив на природне середовища) і включає процеси освоєння, використання, відтворення природних ресурсів, вплив на навколишнє середовище в результаті різних видів діяльності, перетворення та охорону природи [261].

В. Руденко під природокористуванням розуміє систему суспільних заходів, спрямованих на вивчення, освоєння, раціональне використання, перетворення, охорону і відтворення природно-ресурсного потенціалу території [202].

Такої ж думки притримуються В. Шевчук та Л. Рогожин, вважаючи природокористування цілеспрямованою соціально-економічною діяльністю суспільства, що забезпечує повсякденне задоволення його постійно зростаючих потреб через зростання інтенсивності використання ресурсів природи [252].

В окремих публікаціях у поняття «природокористування» закладається надто розмитий зміст, тому й дефініція поняття є дуже загальною. Так, О. Царенко, О. Несветов, М. Кадацький під природокористуванням розуміють задоволення потреб суспільства в елементах природи [245].

Д. Стеченко розглядає природокористування як весь вплив суспільства на природу, в тому числі на її охорону, освоєння, відтворення та раціональне перетворення [221].

С. Бобильов та А. Ходжаєв вказують, що в центр уваги економіки природокористування має ставитись дві основних проблеми – раціональне використання власне природних ресурсів та охорона навколишнього природного середовища [11].

У зазначених визначеннях і трактуваннях природокористування розглядається лише з суспільної точки зору і не наголошується, що використання природних ресурсів є важливим елементом підприємницької діяльності. Саме підприємці виступають найпершими і найважливішими суб'єктами, що використовують природні ресурси як сировину, а суспільство, зазвичай, споживає уже перероблені ними корисні копалини у готову продукцію.

Тому, формулюючи власну думку щодо розуміння поняття «природокористування», слід наголосити на його підприємницькій основі. З такої позиції, природокористування – це діяльність підприємств щодо використання за відповідну плату на користь держави природних ресурсів і природного середовища для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг з метою одержання прибутку або інших вигод за умови забезпечення відтворення таких ресурсів та дотримання природоохоронних норм і правил. Виходячи з такої позиції, в узагальненому процесі природокористування слід

ураховувати на такі важливі компоненти: використання ресурсів (їх видобування і переробка); забезпечення відтворення видобутих чи використаних ресурсів (стосується лише тих, які можна відновити); платежі на користь держави у формі орендної плати, інших податків і зборів, оскільки природні ресурси вважаються загальнонародними благами; охорона природного середовища – важлива складова, тому що видобування і заготівля природних ресурсів найбільше шкодить навколишньому середовищу (рис. 1.2).

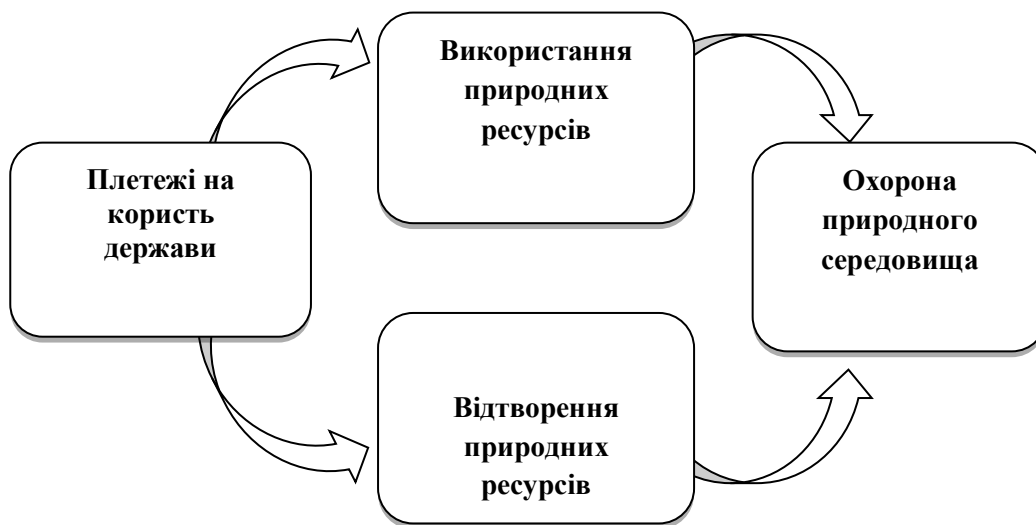


Рис. 1.2. Структурні компоненти сфери природокористування

Серед бухгалтерської термінології поняття природокористування чи використання природних ресурсів застосовуються рідко, хоча фактично реалізується в багатьох галузях економіки, пов'язаних із видобуванням природних ресурсів. У більшості випадків під використанням таких ресурсів розуміють лише витрачання природної сировини на виробництво готової продукції, виконання робіт чи надання послуг. Такий підхід є надто звужений і не розкриває важливих процесів, пов'язаних з природокористуванням. Зокрема, не беруться до уваги роботи, пов'язані з розвідуванням, підготовкою місць і видобуванням корисних копалин, вартісною оцінкою природних благ, врахуванням у ній раніше капіталізованих витрат та витрат майбутніх періодів на закриття родовищ, екологічних і соціальних факторів природокористування.

З нашої точки зору, використання природних ресурсів у широкому розумінні означає реалізацію інвестиційного проекту, що охоплює комплекс робіт і витрат, пов'язаних з розвідуванням, підготовкою до експлуатації родовищ, видобуванням і переробкою корисних копалин, а також закриттям місць видобування та приведенням земельних ділянок до природного стану. Такий підхід дозволяє охопити весь комплекс робіт, оцінити проектну і фактичну ефективність кожного родовища, виробити чіткі критерії при встановленні вартості природної сировини з урахуванням минулих і поточних витрат, а також очікуваних видатків на природоохоронну діяльність, консервацію чи закриття родовищ.

На рівні держави, окремих галузей та регіонів, підприємств формуються спеціальні механізми використання у господарській діяльності ресурсів, створених природою. У літературних джерелах економічний механізм розглядається як сукупність економічних структур, інститутів, форм і методів господарювання [128, с. 17], або як система організаційно-економічних відносин і господарських зв'язків [149, с. 37].

При дослідженні сутності економічного механізму природокористування варто звернутись до думки вітчизняних вчених Є. Мішеніна, І. Ришняка та П.Тархова, які розглядають економічний механізм використання природних ресурсів як цілісну структурно-функціональну систему зв'язків і відносин, відповідних їм організаційно-економічних форм і методів господарювання, за допомогою яких здійснюється узгодження інтересів господарюючих суб'єктів у сфері природокористування [135, с. 77-79].

В. Голян зазначає, що економічний механізм використання природних ресурсів є сукупністю форм, методів і способів регулювання у сфері використання ресурсів природи та охорони навколишнього середовища [39, с.6]. Р. Дубас під економічним механізмом використання природних ресурсів підприємствами розуміє сукупність взаємопов'язаних методів і напрямів, спрямованих на раціональне використання природних ресурсів та охорону навколишнього середовища за умови розширення масштабності їх

залучення або ж зорієнтованих на стабілізацію та скорочення масштабів використання дарів природи [53, с. 363].

Узагальнюючи викладене, економічний механізм природокористування пропонується трактувати як систему взаємозалежних елементів, економічних інструментів і важелів, пов'язаних з видобуванням і переробкою природних ресурсів в процесі господарської діяльності, в умовах раціонального їх використання та збереження сталої екологічної ситуації.

Дія економічного механізму природокористування, як і будь-якої системи, базується на певних правилах, постулатах, тобто принципах як вихідних положеннях природокористування, на основі яких використовуються природні ресурси у господарській діяльності.

Д. Стеченко до основних принципів і вимог раціонального природокористування відносить, зокрема такі:

- збалансованість природних ресурсів;
- необхідність врахування взаємовпливу компонентів навколишнього середовища;
- оптимальне співвідношення інтенсивного та екстенсивного використання території і природних ресурсів;
- створення системи природоохоронних територій, здатної підтримувати екологічний баланс [221, с. 19].

В. Голян серед основних принципів природокористування в умовах ринкових перетворень виділяє: принцип екологічної спрямованості, принципи економічної доцільності та соціальної значимості [39, с. 7].

Економічний механізм використання природних ресурсів має базуватися на принципах врахування можливості природних комплексів витримувати антропогенні навантаження і забезпечувати нормальне функціонування біосфери і локальних екосистем. Від цього значною мірою залежить їх корисність для суспільства, якість життєвого середовища, економічний добробут населення та екологічна безпека у тому чи іншому регіоні.

З огляду на це, у сучасних умовах актуалізується питання визначення цілей та завдань природокористування. Посилення техногенного впливу на довкілля, зменшення запасів природних ресурсів і погіршення екології призводять до ускладнення завдань природокористування, які мають бути спрямовані на забезпечення не лише раціонального використання природно-ресурсного потенціалу, а й на дотримання екологічних вимог до якості життєдіяльності.

На підставі зазначеного сформульовано основні завдання економічного механізму природокористування та визначено їх функції (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Завдання та функції економічного механізму використання природних ресурсів

До основних завдань економічного механізму природокористування віднесено:

1. Підвищення економічної ефективності використання природних ресурсів.
2. Забезпечення екологічної безпеки та раціоналізації природокористування.
3. Підвищення соціальної ефективності використання природних ресурсів та охорони довкілля.

Із завдань економічного механізму використання природних ресурсів впливає схема дослідження та визначення його окремих функцій. Так, у процесі підвищення економічної ефективності використання природних ресурсів реалізуються такі функції:

- впровадження найбільш прогресивних організаційно-правових форм господарювання підприємств-природокористувачів;
- формування конкурентного середовища на ринках використання природних ресурсів;
- підвищення рівня комплексності у сфері використання природних ресурсів;
- зниження ресурсомісткості виробництва.

Забезпечення екологічної безпеки та раціоналізація природокористування проявляється через функції:

- вдосконалення форм, методів та способів природокористування;
- розбудова природоохоронної інфраструктури;
- мінімізація техногенного та антропогенного впливу на довкілля;
- попередження та недопущення стихійного лиха та катаклізмів.

Досягнення завдань щодо підвищення соціальної ефективності використання природних ресурсів та охорони довкілля базується на створенні рекреаційних зон для відпочинку, спорту, туризму, наданні екологічної освіти населенню та формуванні громадських організацій екологічної спрямованості.

Економічний механізм використання природних ресурсів як цілісна система формується з окремих елементів (підсистем), що потребують як правового, так й функціонального забезпечення. Кожна складова виконує свої специфічні функції, доповнюється іншими і забезпечує ефективне функціонування усієї структури механізму (рис. 1.4).

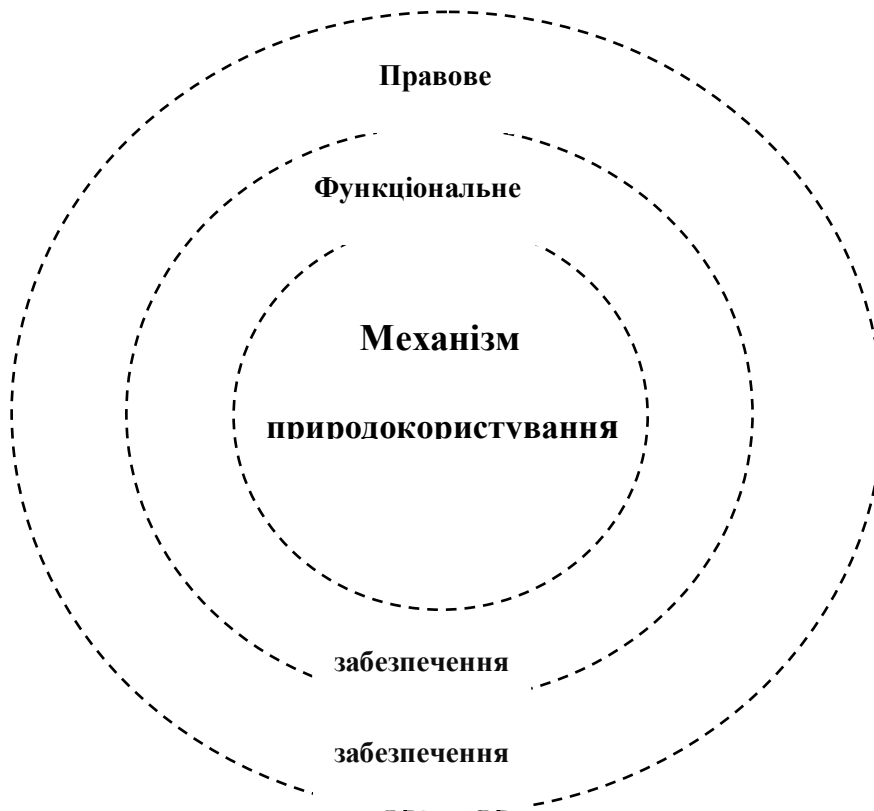


Рис. 1.4. Складові економічного механізму природокористування

Правове забезпечення базується на виявленні внутрішньо необхідних, об'єктивних, нерідко повторюваних зв'язків між подіями, тобто на економічних законах. Дієздатність механізму означає його орієнтацію не на конкретний закон, а на сукупність законів у взаємодії і взаємообумовленості їх положень з налагодженими прямими і зворотними зв'язками між ними.

У підсистемі функціонального забезпечення створюються умови у межах системи правового забезпечення для ухвалення обґрунтованих рішень та

організації їх реалізації на практиці. Для цього необхідна відповідна ієрархія управління з наділенням відповідними повноваженнями та відповідальністю, розробленими правилами, процедурами з визначенням меж застосування можливих формальних чи неформальних методів, організацією комунікаційних процесів, забезпеченням можливості ведення ефективного бухгалтерського обліку та контролю.

Підсистема функціонального забезпечення включає інформаційне та організаційне забезпечення. По суті, правове і функціональне забезпечення формують своєрідне зовнішнє середовище дії економічного механізму, серцевиною якого виступає підсистема механізму природокористування, хоча окремі елементи того ж правового та функціонального забезпечення відносяться до його внутрішніх складових.

Можна виокремити два рівні функціонування економічного механізму природокористування:

1. Мікрорівень – на цьому рівні формуються відносини з приводу використання природних ресурсів між підприємствами-природокористувачами та покупцями-споживачами природних ресурсів. Проблема полягає в тому, що загальноекономічні інтереси нерідко є протилежними, що пов'язано з вичерпуванням традиційних видів природних ресурсів і погіршенням якості природного середовища, що негативно впливає на стан навколишнього середовища. Водночас, виробники у короткостроковому і середньостроковому періодах не зацікавлені у збільшенні витрат на природоохоронні заходи, оскільки це призводить до зниження рентабельності виробництва. Прагнення максимізувати вигоду або з мінімальними втратами задовольнити ту чи іншу потребу на цьому рівні потребує жорсткого регулювання, оскільки неконтрольоване споживання природних ресурсів призводить до надмірного використання природно-ресурсного потенціалу. Водночас саме на макрорівні необхідно формувати достовірну та оперативну облікову інформацію для організації дієвого контролю за використанням природних копалин з

дотриманням встановлених на рівні держави та міждержавних організацій соціально-екологічних та інших норм і правил.

2. На макрорівні – йдеться про прогнозування ефективного споживання запасів і ресурсів в процесі забезпечення стійкого розвитку, тобто розвитку, який задовольняє потреби теперішнього часу, але не становить загрози для майбутніх поколінь у задоволенні їх потреб у використанні природних ресурсів.

У загальному вигляді сучасний економічний механізм використання природних ресурсів представлено структурно-логічною схемою (рис. 1.5).

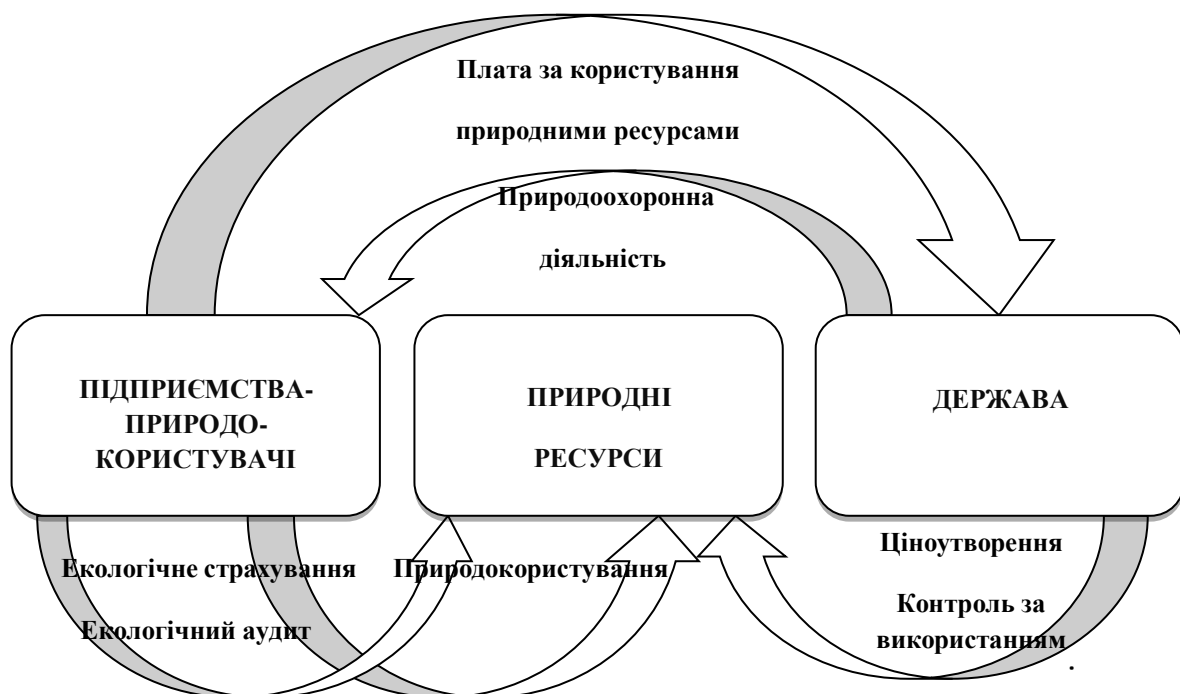


Рис. 1.5. Складові економічного механізму використання природних ресурсів та їх взаємозв'язок

Ключовим елементом представленого економічного механізму природокористування є природні ресурси у вигляді земельних угідь, природних корисних копалин, лісових масивів, водних ресурсів, повітряного простору, рослинного середовища і тваринного світу. Їх використання на підставі спеціальних дозволів і за відповідну плату здійснюють підприємства-

користувачі, які повинні забезпечувати встановлені на законодавчому рівні соціальні вимоги, дотримуватись екологічних норм і правил.

Важлива роль у регулюванні процесу природокористування підприємствами належить державі. Саме вона встановлює основні напрями, параметри і порядок застосування інструментів, пріоритетними серед яких є розробка відповідної нормативно-правової бази щодо раціонального використання конкретного виду природного ресурсу підприємствами, забезпечення їх відтворення та охорони навколишнього середовища.

Природні ресурси як особлива категорія майна, що використовується у сфері господарювання, характеризуються особливим правовим режимом. Використання природних ресурсів регулюється низкою нормативно-правових актів, зокрема:

- Конституцією України: статтею 13 визначено коло об'єктів права власності Українського народу користуватися цими об'єктами; стаття 14 стосується землі як основного національного багатства та гарантування реалізації права власності на землю;
- Господарським кодексом України, зокрема главою 15 «Використання природних ресурсів у сфері господарювання»: статтею 148 визначено особливості використання природних ресурсів у сфері господарювання; статті 149-153 визначають основні засади використання природних ресурсів суб'єктами господарювання, права та обов'язки останніх;
- Цивільним кодексом України: частина 2, де статтею 13 закріплено обов'язок учасників цивільних відносин при здійсненні цивільних прав утримуватися від дій, які могли б завдати шкоди довкіллю; статтею 324 «Право власності Українського народу» (дублює відповідні положення Конституції), статтею 373 «Земля (земельна ділянка) як об'єкт права власності» регулюється низка питань, пов'язаних з майновими правами та землею (земельну ділянку), зокрема правом власності (статті 373-385), правом користування чужою земельною ділянкою для

сільськогосподарських потреб (статті 407- 412), а також для забудови (статті 413-417);

- Податковим кодексом України: визначено коло платників, об'єкт оподаткування, ставки, порядок обчислення та сплати збору за спеціальне використання природних ресурсів, рентних платежів;
- спеціальними кодексами про окремі види природних ресурсів: Лісовим кодексом, Кодексом «Про надра», Водним та Земельним кодексами;
- Законами України: від 25.06.1991 р. «Про охорону навколишнього природного середовища», від 16.06.1992 р. «Про природно-заповідний фонд України»; від 16.10.1992 р. «Про охорону атмосферного повітря»; від 03.03.1993 р. «Про тваринний світ»; від 09.04.1999 р. «Про рослинний світ»; Гірничий закон України від 06.10.1999 р. та ін.
- підзаконними нормативно-правовими актами відповідно до зазначених кодексів і законів.

Водночас для забезпечення дотримання правових відносин між учасниками (елементами) загального механізму природокористування на рівні держави застосовуються відповідні методи регулювання і тим самим здійснюється управління процесом природокористування на користь усього суспільства. Вибір конкретних механізмів чи інструментів такого регулювання залежить від рівня розвитку ринкових відносин, форми власності на природні ресурси, співвідношення природних ресурсів у регіоні та інших чинників.

Усі інструменти механізму управління природокористуванням слід підрозділити на дві групи: адміністративні або адміністративно-командні і економічні. Певна річ, у чистому вигляді ці інструменти не існують. Неможливо провести чітку і однозначну межу між адміністративними і економічними методами, оскільки в основу адміністративних рішень покладено економічні інтереси. Так само й значна частка застосовуваних економічних інструментів встановлюється адміністративним шляхом.

Світовий досвід показує, що економічні методи забезпечують сприятливіші умови для раціонального природокористування, ніж жорсткі

адміністративні заходи. Багатофункціональне призначення економічного механізму регулювання використання ресурсів природи проявляється через чинну систему податків та платежів за використання природних ресурсів. Основними положеннями концепції платного природокористування є встановлення правил використання природних ресурсів з їх поділом на платежі до державного та місцевого бюджетів. Загальне природокористування гарантує громадянам право на безоплатне використання ресурсів природи для задоволення першочергових потреб населення (оздоровчих, естетичних), а спеціальне – проводиться через надання ресурсів у користування або оренду на платній основі для ведення господарської діяльності.

Система платежів за використання природних ресурсів включає рентні платежі за користування надрами для видобування корисних копалин (розробка родовищ, лісозаготівель, відбору води, заготівель рослинної сировини), які замінюють раніше утримувані збори за спеціальне використання природних ресурсів.

Ще одним ефективним економічним інструментом у багатьох країнах вважається розроблена податкова політика, що передбачає низку спеціальних екологічних податків та платежів, враховує екологічний фактор при оподаткуванні. Така податкова політика має виконувати кілька функцій – стимулювати екологічно безпечні способи виробництва та види діяльності, а також акумулювати засоби для вирішення проблем і поставлених завдань екологічного характеру у сфері охорони навколишнього природного середовища [197, с.160-183].

Екологічні фактори можливо враховувати у загальній системі оподаткування через диференціацію податків, а всередині – податкових ставок як у бік збільшення, так й в бік їх зменшення. Для виробників податкові пільги мали би встановлюватись з врахуванням здійснених природоохоронних заходів, запровадження екологічно безпечних видів діяльності, а техногенні та природомісткі виробництва мали би оподатковуватися за підвищеними ставками. За певних обставин слід надавати й податкові пільги. Це стосується,

найперше, підприємств з переробки різних видів вторинних ресурсів, відходів, сміття і т.д.

Ефективне функціонування економічного механізму використання природних ресурсів неможливе без формування організаційно-економічних засад та проведення процедури екологічного аудиту, що визначено міжнародними та вітчизняними стандартами такого контролю.

У міжнародній практиці екологічні напрями аудиту реалізуються через спеціальні механізми діяльності, зі своєю законодавчою, нормативно-методичною і навчальною базою, організаційно побудованою інфраструктурою та кваліфікованими кадрами.

В Україні система екологічного аудиту на даний час активно формується. Визначено, що екологічний аудит є необхідною формою оцінки ризиків на передінвестиційній фазі. Він обов'язково проводиться при визначенні вартості підприємств, які приватизуються, в період маркетингових досліджень при визначенні конкурентоспроможності продукції. Він є ефективним інструментом при погодженні загальнодержавних і місцевих інтересів щодо забезпечення екологічної безпеки. Це один з найефективніших способів залучення широкої громадськості до вирішення проблем у сфері екології.

Ринок диктує попит на екологічний аудит, адже він у широкому розумінні, виступає незалежною перевіркою природокористування.

Основним завданням екологічного аудиту є збір повної та достовірної інформації про діяльність суб'єкта чи екологічний стан об'єкта, формування відповідних висновків. Роль екологічного аудиту значна і вона постійно зростає у сучасній економіці.

Ще одним із напрямів реалізації економічного механізму використання природних ресурсів у підприємницькій діяльності вважається екологічне страхування. В умовах підвищеного ризику та невизначеності в економіці, страхування має особливо важливе соціально-економічне значення. Загострюється проблема ліквідації забруднень природного середовища внаслідок аварій чи катастроф. Страхування вважається запобіжним заходом

негативного антропогенного впливу людини на навколишнє середовище. В разі аварій страховик відшкодовує збитки в обсягах, зазначених у договорі страхування, адже сума збитків, особливо у випадках аварійних забруднень, може бути такою великою, що її не зможе виплатити навіть велике підприємство або компанія. Тому застосування екологічного страхування об'єктивно необхідне, яке дає можливість накопичувати кошти і оперативно перерозподілити їх на покриття витрат за страховими випадками, а також спрямовувати тимчасово вільні кошти на фінансування природоохоронних заходів.

Метою екологічного страхування є накопичення коштів у страхових фондах для забезпечення:

- компенсації збитків від наслідків можливого негативного впливу на навколишнє середовище;
- зниження рівня ризиків в екологічно небезпечних підприємствах;
- стимулювання попереджувальних заходів для уникнення аварій, екологічних катастроф, антропогенного явищ.

Система такого страхування має бути спрямована на економічну зацікавленість підприємств-природокористувачів до зниження екологічних ризиків у сфері їх діяльності. Страхуванню підлягають об'єкти з високим ступенем екологічної небезпеки, що можуть привести до непередбачуваних наслідків та аварій екологічного характеру.

Економічний механізм використання природних ресурсів також безпосередньо пов'язаний з вирішенням усіх екологічних питань поряд із забезпеченням оптимального функціонування усіх інших його основних інструментів.

Оскільки діяльність видобувних підприємств пов'язана із господарськими операціями з використання природних ресурсів, природокористування, як частина господарської діяльності, становить предмет бухгалтерського обліку. Природокористування розглядається як частина фінансово-господарської діяльності видобувного підприємства, що складається з певних стадій із

залучення природного ресурсу в обіг, його подальшого промислового освоєння, виведення з експлуатації і відновлення природного середовища після закінчення використання ресурсу.

Отже, при здійсненні видобувної діяльності підприємство отримує природні ресурси у власність, оренду, лізинг, концесію або використовує іншу договірну форму природокористування. Процес виробництва включає вивчення, оцінку, підготовку до освоєння, добування та використання, охорону та відтворення природного ресурсу. Також у процесі виробництва створюються продукти з природних ресурсів або із їх залученням, а в процесі реалізації вони набувають грошової форми, і вкладений у виробництво капітал збільшується на величину додаткового продукту. Зазначені процеси є об'єктами бухгалтерського обліку і пов'язані з одержанням необхідної інформації для управління господарською діяльністю видобувних підприємств та здійснення контролю за дотриманням природоохоронних норм і вимог.

1.2. Порядок визнання природних ресурсів у вітчизняній та міжнародній практиці ведення бухгалтерського обліку

Розглядаючи питання визнання природних ресурсів у системі обліку, необхідно виходити із розуміння і трактування окремих, пов'язаних з ним понять, зокрема таких як «природа» та «природні ресурси». У Законі України «Про охорону навколишнього природного середовища» наведено таке трактування сутності подібних понять:

- навколишнє природне середовище – сукупність природних і природно-соціальних умов та процесів;

- природні ресурси – ресурси, які залучені у господарський обіг, так й невикористовувані в економіці в даний період (земля, надра, води, атмосферне повітря, ліс та інша рослинність, тваринний світ), ландшафти та інші природні комплекси [65].

Також цим законом визначено, що природні ресурси України є власністю українського народу.

Однією із важливих складових природних ресурсів є надра як частина земної кори, що розташована під поверхнею та дном водоймищ і простирається до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння [85]. Саме з надр видобуваються мінеральні рудні і нерудні корисні копалини, включаючи й мінеральні води. Особливістю законодавчого регулювання останніх є те, що видобуток мінеральної води підпадає під дію Водного Кодексу України. А, оскільки вода добувається з під землі, то ще, крім цього, регулюється Кодексом про надра.

Питання визнання, класифікації та оцінки природних ресурсів не повною мірою відображені в стандартах обліку більшості країн, що частково пов'язано із домінуванням державного права власності на традиційні природні ресурси та їх вилученням з обороту, оскільки тільки державні органи влади мають право давати дозвіл на розвідку і експлуатацію надр суб'єктам підприємницької діяльності.

Для порівняння розглянемо вітчизняну та зарубіжну практику визнання в бухгалтерському обліку окремих об'єктів природокористування.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» наведено такі групи основних засобів: земля, будинки, виробниче обладнання, транспортні засоби тощо. Проте, МСБО 16 не регулюються питання визнання та оцінки активів, пов'язаних з розвідкою та оцінкою ресурсів, а також порядок обліку прав на корисні копалини, таких як нафта, природний газ та подібні невідтворювані природні ресурси [133].

Зважаючи на це, доцільно детальніше розкрити такі найхарактерніші класифікаційні ознаки природних ресурсів, як вичерпність і відновлюваність. До вичерпних ресурсів відносяться:

1. Відновлювальні ресурси, які підлягають відтворенню у природних умовах, підтримуються у певній постійній кількості, узгоджується рівень їх щорічного споживання та відтворення. Р. Дубас пропонує виокремлювати в

окремі групи серед відновлювальних ресурси, що становлять біосферу та вимагають дбайливого відношення (наприклад, ґрунти, рослинний і тваринний світ); ресурси, які є визначальними для забезпечення можливості життя на Землі (сонячна радіація, атмосфера, вода); а також недостатньо вивчені такі природні явища, як геотермічні джерела [52, с. 43-44].

2. Невідновлювальні ресурси, що характеризуються обмеженими запасами. Їх можна використовувати лише один раз (багатства надр);

3. Частково відновлювальні ресурси, що здатні до відтворення, але зі значно нижчими темпами, ніж іде їх споживання.

До невичерпних природних ресурсів умовно відносять воду, кисень атмосферне повітря, сонячну радіацію, ресурси космосу. Вони є невичерпними у фізичному відношенні. Оскільки окремі ресурси, такі як вода та повітря, під впливом технічного прогресу можуть зазнавати і зазнають зараз сильного забруднення, можливе їх виснаження, їх варто відносити до категорії обмежених ресурсів.

Такі невідтворювані природні ресурси не враховуються як об'єкт основних засобів за МСБО 16, і, разом з тим, не підпадають під сферу впливу інших стандартів з обліку активів, зокрема МСБО 2 «Запаси», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» та ін.

Запаси природних ресурсів також недостатньо відображені і у національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, хоча земельні ділянки, на яких знаходяться природні ресурси, як частина поверхні землі, визнаються об'єктом основних засобів. Виходячи з цього, в Україні бухгалтерський облік традиційних відтворюваних природних ресурсів (земельних, лісових, водних, корисних копалин) регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». У цьому документі при класифікації груп основних засобів та їх елементів, в складі інших необоротних матеріальних ресурсів згадується такий об'єкт бухгалтерського обліку як природні ресурси.

Визначення цього об'єкту обліку наведено також в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в якій зазначено, що на субрахунку 114 «Природні ресурси» ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо) [72].

Втім, так само, як й МСБО 16, дія П(С)БО 7 не поширюється на невідтворювані природні ресурси. Крім того, слід зазначити, що якщо МСБО 16 не застосовують до «прав на корисні копалини та запасів корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідтворювані природні ресурси», то П(С)БО 7 не поширюється безпосередньо на «невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку». Далі у тексті положення порядок відображення надр у складі основних засобів не розкривається, за винятком того, що об'єкти природокористування виключені із складу майна, що амортизується. Проте, питання щодо обліку природних ресурсів не висвітлено й в жодному іншому національному П(С)БО [133, 166].

Більш широко представлені такі ресурси в американській системі обліку, що регулюється стандартами обліку US GAAP, де об'єктами основних засобів є: земля, покращення земельної ділянки, обладнання, прилади, меблі, природні ресурси та ін. Також діє низка спеціальних стандартів для нафтодобувних компаній, відповідно до яких підприємство повинно додатково розкривати інформацію про обсяги і вартість доведених нафтових і газових запасів. Крім того надається інформація щодо придбання запасів мінеральних ресурсів, добування корисних копалин чи продаж запасів.

Водночас, у вітчизняній та американській облікових системах використовуються подібні підходи до групування і класифікації об'єктів основних засобів – залежно від характеру використання їх у виробничій діяльності підприємства. Природні ресурси, незважаючи на їх залежність від земельної ділянки, на якій вони знаходяться, виокремлені в окремий об'єкт

основних засобів за П(С)БО та US GAAP (рис. 1.6). Але в US GAAP методологія обліку природних ресурсів і розкриття інформації про них у фінансовій звітності розглядається додатково в спеціальних стандартах для нафтодобувних підприємств, а в національних П(С)БО ці питання не розкриваються, відсутні також спеціальні стандарти з цих питань. По суті, чинний пакет П(С)БО не дає повної уяви обліковим працівникам як сформулювати і надати достовірну інформацію про наявність, вартість і рух природних ресурсів для прийняття управлінських рішень.



Рис. 1.6. Класифікація природних ресурсів за П(С)БО, МСФЗ та US GAAP

За МСФЗ облік активів і зобов'язань проводиться на основі загальних стандартів, а регулювання специфічних об'єктів обліку здійснюється спеціальними стандартами. Так, починаючи з 2006 року, діє Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин». Ним регламентовано облік активів і витрат добувального підприємства на стадії розвідки та оцінки природних ресурсів. Як відзначають розробники стандарту, витрати до початку розвідки та оцінки запасів корисних копалин та витрати після доведення технічної можливості здійснення видобування корисних копалин не входять до сфери регулювання даного МСФЗ 6.

Відповідно до МСФЗ 6 в Україні з 01 січня 2009 року набуло чинності Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку корисних копалин», яким визначено методологічні засади формування в

бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості корисних копалин, її розкриття у фінансовій звітності. Як і МСФЗ 6, дія П(С)БО 33 поширюється лише на етап розвідки корисних копалин, тобто поза увагою залишається етап дослідно-промислової розробки родовищ, добування природних ресурсів та етап ліквідації родовища і проведення робіт з відновлення природного середовища [166]. За таких умов підприємства самостійно розробляють способи і методи обліку витрат, пов'язаних з природокористуванням і закріплюють їх у своїй обліковій політиці. Це породжує значні розбіжності в практиці обліку, як на добувних підприємствах різних галузей, так і, навіть, всередині однієї і тієї ж галузі економіки, що ставить під сумнів порівнянність показників фінансової та іншої звітності.

Підсумовуючи вищевикладене можливо визначити є три варіанти регулювання обліку природних ресурсів: створення спеціального стандарту; вдосконалення існуючого стандарту з обліку основних засобів; внесення до нього посилення на спеціальний стандарт з розкриттям методології обліку природних ресурсів (рис. 1.7).

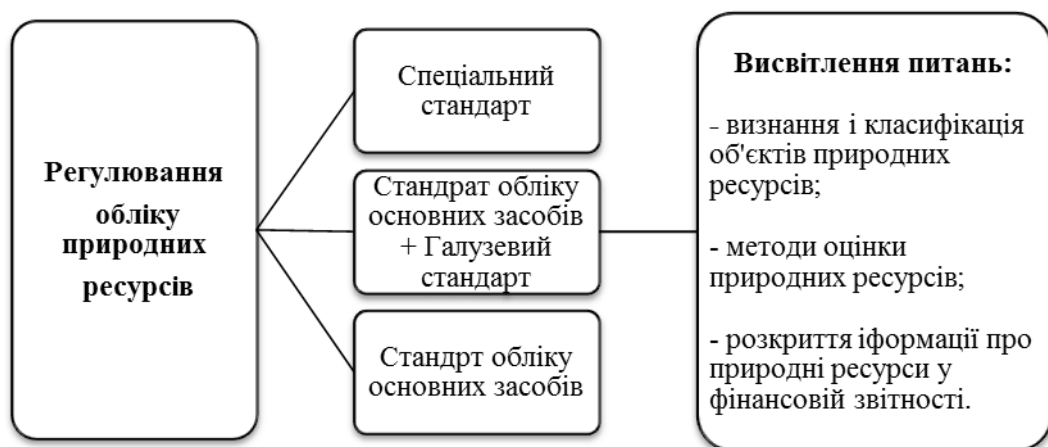


Рис. 1.7. Можливі варіанти регулювання обліку природних ресурсів

За змістом стандартів вітчизняного та зарубіжного регулювання бухгалтерського обліку окремих об'єктів природокористування, можна стверджувати, що природні ресурси, здебільшого, наділяються ознаками, що є

характерними для основних засобів та інших необоротних активів. Проте, спостерігаються й суттєві розбіжності, які мають місце у вітчизняному і зарубіжному обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характерні риси природних ресурсів як об'єкта необоротних активів

Характеристики природних ресурсів	
Спільні з основними засобами	Відмінні від основних засобів
<ul style="list-style-type: none"> • матеріальна форма; • використання у процесі виробництва; • очікуваний строк використання більше одного року; • здатність приносити економічні вигоди 	<p style="text-align: center;"><u>Невідновні природні ресурси:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • відсутність фізичного та морального зносу; • не створені людиною. <p style="text-align: center;"><u>Відновні природні ресурси:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • відсутність морального зносу; • здатність кількісно змінюватися під дією природних факторів

Певна річ, у таблиці наведені не всі відмінні ознаки, а лише суттєві при визнанні об'єкта в бухгалтерському обліку. Наведені характеристики сприяють розумінню як визнавати природні ресурси: як самостійний об'єкт обліку чи як вид основних засобів.

Можливо, нерозривний зв'язок із землею, матеріальна форма та довгостроковий строк використання стали причинами для визнання природних ресурсів як об'єктів основних засобів як за П(С)БО, так й у чинних US GAAP. Водночас у МСФЗ зроблено акцент на якостях, відмінних від визнання об'єкта основних засобів через відсутність зносу та нерукотворний характер таких ресурсів.

Питання визнання у бухгалтерському обліку та відображення у звітності інформації про цілком матеріальні об'єкти обліку – природні ресурси (родовища корисних копалин, ресурси рослинного і тваринного світу тощо) є безперечно відкритим та актуальним, оскільки обсяги, якість та доступність природних ресурсів впливають на ефективність та результативність діяльності

видобувних підприємств. Л. Сухарева зазначає, що вартість акцій видобувних підприємств, що котируються на біржі, прямо залежить від підтверджених запасів корисних копалин в надрах родовищ, що їм належать, та змінюється по мірі надходження інформації про підтвердження кількості цих запасів [223].

Більше того, спостерігається певна невідповідність в нормах законодавства: з одного боку, право власності на природні ресурси належить державі і з обороту вони виключені, а з іншого боку, – природні ресурси розглядаються як об'єкти основних засобів.

З огляду на це, логічно розглянути більш детально окремі питання визнання природних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку, а саме основних засобів.

Визнання активу – це процес оцінки й відображення господарського ресурсу в обліку підприємства. Критерієм віднесення активу до основних засобів за вимогами ПСБО 7 «Основні засоби» є одночасне виконання таких умов:

- об'єкт основних засобів визнається активом;
- вартість його може бути достовірно визначена;
- існує імовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди від його використання.

Для визнання об'єкта основним засобом він, як мінімум, має бути активом. Поняття активу у вітчизняному законодавстві розкривається в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» так і НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [66, 140]: активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Отже, самі надра, звідки видобувають природні ресурси, з точки зору їх економічної суті нелогічно визнавати активом а, отже, й об'єктами основних засобів, оскільки підприємство не має можливості контролювати цей об'єкт. Активом може бути визнане те, що міститься в надрах. Стосовно видобування мінеральних вод – це власне мінеральна вода. Проте основним засобом цей

актив також визнати не можна, оскільки корисні копалини після видобування переходять до розряду запасів видобувного підприємства, в результаті переробки яких одержують готову продукцію.

1.3. Методичні підходи до оцінки природних ресурсів у системі обліку видобувних підприємств

Далі слід розглянути можливість виконання другої умови віднесення природних ресурсів до складу активів, приведеної в ПСБО 7 «Основні засоби» та в інших облікових стандартах. Згідно з нею вартість природних ресурсів має бути достовірно визначена. Як було зазначено раніше, природні ресурси України є власністю українського народу. Проте, суспільний статус природних ресурсів не виключає потреби у їх економічній оцінці.

У загальному вигляді оцінка природних ресурсів (об'єктів) є процесом визначення їх цінності у грошовому вираженні в даних соціально-економічних умовах виробництва, при заданих режимах природокористування та відповідних обмеженнях (економічних, соціальних, екологічних та інших) на господарську та іншу діяльність [114]. Економічна оцінка, як вважає О. Е. Медведєва, впливає на інвестиційну привабливість території, розмір залучених інвестицій, оцінку вартості видобувних підприємств і котирування їх акцій [127, с. 52].

У минулі часи радянською економічною наукою до середини 50-х років ХХ століття заперечувалась наявність вартості у природних ресурсів, оскільки вони не створені працею людини і не є предметом купівлі-продажу. Вважалося, що суспільство не може надавати природні ресурси у користування на умовах оплати самому собі. На межі 60-70-х років через обмеженість та виснаження природних ресурсів ставиться питання щодо платності а, отже, й вартісної оцінки таких ресурсів. Формування нормативно-правової системи платного використання природних ресурсів у 80-х на початку 90-х років ХХ століття тісно перепліталось з необхідністю їх економічної оцінки, оцінки нанесених

збитків від забруднення навколишнього середовища та нераціонального природокористування [116, с. 182].

Економічна оцінка ресурсів природи базується на величині витрат і доходів, що пов'язані з їх використанням у господарській діяльності держави. На загальний рівень витрат із розвідування, добування та використання у виробничій діяльності багатьох природних ресурсів значний вплив має науково-технічний прогрес, рівень розвитку продуктивних сил та виробничих відносин. Тому оцінка таких природних ресурсів зазнає суттєвих змін у часі та її можна вважати історичною та змінною величиною. Це зумовило вироблення та розвиток різних методологічних і методичних підходів до економічної оцінки наявних природних ресурсів.

Питання визначення вартості природних ресурсів найчастіше досліджуються у роботах з економіки природокористування. Науковці наголошують, що багатоцільовий характер використання ресурсів визначає різні підходи і завдання щодо розрахунку їх вартості.

З позицій бухгалтерського обліку, будь-який вид економічних ресурсів, залучених до господарського використання, повинен бути вимірний у вартісному еквіваленті. Загалом, необхідність вартісної оцінки природних ресурсів визначена необхідністю забезпечення оптимального цінового регулювання їх використання, що дозволило б стимулювати дотримання екологічних вимог, запровадження екологічно безпечних технологій, забезпечення інтенсивного їх використання та вибору оптимальних варіантів у використанні та фінансовому забезпеченні відновлення таких ресурсів.

Оцінку природних об'єктів, що залучаються у господарський процес, важливо проводити з урахуванням правил і принципів, що формують теоретичний фундамент визначення вартості та уможливають використання різних методів і технологій оцінки.

О. Пономаренко виокремлює такі принципи визначення вартості природних ресурсів:

- Корисності – визначає залежність вартості природного об’єкту оцінки від його здатності задовольняти потреби споживачів.
- Альтернативності – базується на альтернативному виборі споживачами природних ресурсів (приблизно однорідних за своєю корисністю), та означає, що вартість окремого об’єкта залежить від доступності та обсягів об’єктів-аналогів, або способів уникнення споживання елементів природного оточення.
- Очікування – означає, що вартість природного об’єкту безпосередньо залежить від суми коштів, яку очікує отримати власник/користувач від його залучення до господарського обороту.
- Збалансованості – визначає необхідність пошуку оптимального складу усіх компонентів виробничо-господарських систем для кожного типу природокористування, що зумовлює максимальну вартість отриманих економічних благ.
- Ринковості – встановлює залежність вартості природних ресурсів від рівня суспільного попиту, а також сформованого у певній країні механізму ціноутворення на нього.
- Системності – полягає у необхідності узгодження використання окремих елементів природного середовища для досягнення максимальної вартості природокористування в цілому.
- Ефективного використання – означає, що при залученні до господарського обороту природних ресурсів з усіх можливих варіантів їх використання слід обирати той, що дає змогу максимально реалізувати їх функціональні, соціальні, економічні, екологічні можливості [173].

У концептуальному відношенні методи оцінки природних ресурсів підрозділяють на економічні та соціологічні. Перші, як зазначає А. А. Гусєв, використовуються для оцінки ресурсів видобувних галузей, другий – для оцінки вразливих ресурсів соціальної спрямованості, які дають інформацію про готовність людей платити за використання цих природних ресурсів. По суті,

природні ресурси одночасно виступають ресурсами у соціально-економічній сфері та створюють умови існування [45, с. 100].

В бухгалтерському розумінні оцінка є способом вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їхніх джерел. За твердженням А. Г. Загороднього, основною вимогою до оцінки є її реальність, яка забезпечується достовірністю даних бухгалтерського обліку та принципами обліку господарських операцій [58, с. 319].

Для визначення економічної оцінки природних ресурсів, у тому числі в системі обліку, використовують три класичні підходи, які набули досить широкого застосовуються в Україні і світі: витратний, результатний та рентний (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Підходи до оцінки природних ресурсів

№ з/п	Назва підходу	Сутність
1.	<i>Витратний</i>	Вартість природних ресурсів визначається на основі фактичних витрат на їх освоєння: витрати на розвідку і оцінку, розробку родовищ, добування природних ресурсів, переробку та відновлення природного середовища
2.	<i>Результатний</i>	Базується на визначенні вартості природних ресурсів, виходячи із вартості продукції, виробленої на основі їх використання. За цим підходом вартість природних ресурсів визначається двома способами: або за величиною ефекту (доходу), одержаного від використання природних ресурсів, або за витратами необхідними для заміщення таких ресурсів
3.	<i>Рентний</i>	Оцінюється максимально можливий ефект від використання природних ресурсів. Рента виникає внаслідок кращої якості природних ресурсів і місця їх розташування. Під рентою розуміється надприбуток або залишковий дохід від використання обмежених природних ресурсів

Кожний з трьох підходів до оцінки природних ресурсів має як переваги, так і недоліки, застосовувався у різні періоди та базується на різних методах визначення вартості тих чи інших ресурсів.

Родоначальником витратного підходу є академік С. Г. Струмилін, який у своїй праці «О цене «даровых» благ природы» виступив із критикою ставлення до природних ресурсів як до «подарованих» благ природи і запропонував

оцінку ресурсів проводити за витратами праці на їхнє освоєння і залучення у господарський обіг [222].

Перевагою витратного підходу є легкість та простота у застосуванні, оскільки до вартості природних ресурсів включаються всі фактично здійсненні витрати на формування, відтворення та експлуатацію природних ресурсів. Проте, такий підхід має суттєвий недолік – не враховує якісних показників природних ресурсів, тобто за цим підходом вартість природних ресурсів не буде відповідати їх реальній вартості.

Витратний підхід до економічної оцінки природних ресурсів постійно замінюється новими концепціями, автори яких намагаються врахувати якісні чинники (ефективність використання, результат від використання природних ресурсів), які підлягають оцінюванню. Прибічником результатного підходу був К. Г. Гофман, який до економічних оцінок природних ресурсів увів систему централізовано встановлених народногосподарських нормативів ефективності експлуатації природних багатств [41].

В. Герасимович і О. Голуб вважають, що такий підхід до оцінки природних ресурсів некоректний через різні значення часу використання природних і матеріально-трудоових ресурсів, які беруть участь у створенні вартості продукту, виробленого на тій чи іншій ділянці [32, с. 84]. Недоліком результатного підходу крім того є ще й те, що при визначенні вартості природних ресурсів враховується низка суб'єктивних чинників, зокрема: якість, а також рідкісність та доступність.

Вартість природних ресурсів також може визначатися за рентним підходом. Саме він найбільш повно характеризує цінність природних ресурсів для суспільства. Цей підхід знайшов відображення у праці Е. Карнаухової «Дифференціальна рента и экономическая оценка земли». Суть його полягає у тому, що для оцінки «гірших» природних ресурсів пропонується до диференційної ренти додавати витрати на освоєння [78].

Рента є різницею між вартістю кінцевої продукції та загальними витратами на експлуатацію та відновлення природних ресурсів. Диференційна

рента I відображає додатковий дохід від використання природних ресурсів, який пов'язаний з їх якістю та місцерозташуванням, а диференційна рента II – ефективність додаткових витрат на відтворення, охорону й експлуатацію природних ресурсів.

Однією з найважливіших переваг рентного методу економічної оцінки природних ресурсів є те, що цей підхід дозволяє визначати реальний економічний ефект від використання природних ресурсів. До недоліків підходу слід віднести складність у використанні, що пов'язано з відсутністю науково обґрунтованих цін на природні ресурси.

У сучасних ринкових умовах виникає необхідність оцінки природних ресурсів з використанням комплексного підходу. При проведенні економічної оцінки слід враховувати, що природні ресурси відрізняються за цільовим призначенням, місцем розташуванням і доступністю для експлуатації. Відтак застосовувати один метод для визначення їх вартості досить складно. Об'єктом економічної оцінки природних ресурсів залежно від напрямку їх використання є їх господарсько-виробничі, соціальні й екологічні функції. Економічна оцінка кожної складової потенціалу природних ресурсів повинна базуватися на визначенні конкретних витрат на відповідний вид продукції чи послуг, які впливають на величину диференціальної ренти від використання та відтворення цих ресурсів чи їх корисних функцій. Загалом, природні ресурси слід розглядати як комплекс різної корисності, що задовольняє найрізноманітніші потреби суспільства, держави та регіону.

У підприємствах з видобування і випуску мінеральної води переважно використовується витратний метод оцінювання. Це обумовлено, найперше, тим, що запаси мінеральних вод, зазвичай, відносять до невичерпних. У багатьох випадках забір мінералізованої води проводиться з відкритих природних джерел, а витрати на її видобування є незначними.

Разом з тим, до кожного такого проекту потрібно підходити індивідуально. Держава через рентні платежі мала би регулювати оцінку таких запасів залежно від багатьох чинників, наприклад, стосовно мінеральних вод:

- способів видобування і величини витрат на доставку води до місць її обробки та розливу;

- лікувально-бальнеологічних властивостей води із кожного джерела;

- смакових якостей води як харчового продукту та інших критеріїв.

Оцінюючи природні ресурси, слід враховувати довгострокові національні результати використання дарів природи. Оцінку необхідно здійснювати на єдиній методологічній основі з урахуванням потенційного ефекту їх використання з метою забезпечення раціонального природокористування та охорони навколишнього середовища.

Оцінка природних ресурсів має важливе значення, оскільки дозволить виміряти їх вартість та відобразити природні ресурси в бухгалтерському обліку, а також визначати розмір шкоди, заподіяної природному середовищу внаслідок неефективного використання природних ресурсів. Розробка науково-обґрунтованих методів економічної оцінки природних ресурсів дозволить підвищити контроль за їх формуванням і використанням.

В управлінській звітності видобувних галузей інформація щодо оцінених природних ресурсів наводиться як в кількісному, так і вартісному вираженні, і, якщо кількісна оцінка – це результат геологорозвідувальних робіт, то вартісна оцінка – сфера професійного судження видобувного підприємства.

Практика роботи видобувних галузей США виробила метод оцінки мінеральних ресурсів, що відомий під назвою «стандартизована оцінка дисконтування майбутніх грошових потоків». Це розрахунковий метод складається з таких компонентів:

- визначення майбутніх грошових потоків від використання природних ресурсів промислового характеру з урахуванням їх поточних цін на дату складання звітності та доведеного обсягу;
- визначення витрат на майбутню розробку (освоєння) родовища і видобування, які будуть мати місце протягом року;
- розрахунок майбутніх чистих грошових потоків, які становлять різницю між майбутніми надходженнями коштів і витратами;

- дисконтування майбутніх чистих потоків із застосуванням ставки дисконту 10 % з урахуванням періоду видобутку.

Результатом цього розрахунку є стандартизована вартість доведених природних ресурсів, хоча практична користь від такої стандартизованої оцінки методом дисконтування грошових потоків й викликає певні сумніви. Під сумнів підпадають достовірність і доцільність стандартизованої оцінки як основної якісної характеристики бухгалтерської звітності, що роблять її корисною. Користувач може бути впевнений у правильності здійснених розрахунків, але на практиці вони опираються на судження менеджменту компанії відносно майбутнього видобутку, тенденцій на ринку і так далі.

Розраховане значення стандартизованої оцінки не відбиває ні справедливої, ні історичної, ні поточної вартості. Така оцінка не може бути базовим показником для порівняння, оскільки великою мірою залежить від суджень менеджменту видобувного підприємства.

Слід визнати, що у бухгалтерському обліку відсутня чітка методика вартісної оцінки природних ресурсів, що підтверджує неможливість віднесення природних ресурсів до складу основних засобів та інших активів як об'єктів бухгалтерського обліку.

Враховуючи специфіку формування таких ресурсів, визнавати активами можливо лише розвідані та контрольовані видобувною компанією природні ресурси, що оцінені з високим ступенем достовірності, та відображати їх на окремому рахунку та в бухгалтерському балансі за окремою статтею «Природні ресурси». В іншому випадку, природні ресурси не підлягають визнанню, оскільки умови їх визнання не виконані.

З огляду на це, Комітетом з МСФЗ опубліковано проект нового стандарту для обговорення «Видобувна галузь», присвячений розкриттю специфічних питань з обліку діяльності добувних підприємств, оскільки у МСФЗ 6 не наведено вимог щодо розкриття інформації про запаси мінеральних корисних копалин. В проекті для обговорення розглядаються такі питання:

- визнання природних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку;

- первісна і наступна оцінка природних ресурсів;
- розкриття інформації про природні ресурси у фінансовій звітності.

Основні рекомендації з обліку природних ресурсів, запропоновані цим проектом для обговорення, включають такі положення:

1. При формуванні фінансової звітності повинні використовуватися визначення запасів і ресурсів, розроблені Комітетом з міжнародних стандартів звітності (CRIRSCO).
2. Мінеральні ресурси визнаються після отримання юридичного права на ведення пошуково-розвідувальних робіт. Інформація, отримана в процесі діяльності з розвідки та оцінки запасів мінеральних ресурсів, а також в процесі діяльності з розробки родовищ, являє собою уточнення величини активів, пов'язаних з розвідкою.
3. Компонентний підхід, який використовується при обліку основних засобів, застосовується до компонентів мінеральних ресурсів.
4. Мінеральні ресурси оцінюються за первісною вартістю, при цьому у фінансовій звітності додатково розкривається інформація про обсяги та поточну вартість запасів [195].

Без сумніву, міжнародною практикою розроблено широкий пакет інструментів з визнання та оцінки в обліку природних ресурсів. Тому, можна припустити, що з уведенням облікового стандарту «Видобувна галузь» мінеральні ресурси й в Україні будуть визнаватися як самостійний об'єкт необоротних активів.

Першим кроком у цьому напрямі є внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що введені з 1 січня 2018 р. За ними видобувні підприємства загальнодержавного значення прирівняні до суб'єктів, що становлять суспільний інтерес, відтак повинні подавати спеціальну звітність про платежі на користь держави та про управління.

Загалом, від об'єктивності оцінки запасів корисних копалин, їх кількісного виміру та якісного складу залежить не лише вартісна оцінка

безпосередньо видобувного підприємства, але й імідж регіону та країни загалом. Чим повнішою і точнішою буде кількісна та вартісна оцінка таких ресурсів і можливість їх визнання у складі активів підприємства, тим об'єктивнішою буде інформація про національні багатства України.

1.4. Структура та порядок формування витрат за господарськими процесами у природокористуванні

Сучасна система бухгалтерського обліку витрат має сприяти розвитку діяльності господарюючого суб'єкта, реалізації системних заходів щодо повного, раціонального та економного використання усього ресурсного потенціалу підприємства.

Вирішення цієї проблеми при побудові системи обліку і контролю витрат великою мірою залежить від специфіки діяльності, врахування важливих організаційно-технологічних особливостей їх формування на кожному підприємстві. Організація обліку значною мірою залежить від специфіки діяльності підприємства, обсягу продукції, наявності кваліфікованих облікових кадрів, рівня механізації та автоматизації облікових процесів, системи управління, чинної звітності, її періодичності [101, с. 301]. На організацію обліку затрат мають вплив такі чинники як: вид підприємницької діяльності, галузь і підгалузь виду діяльності, вид продукції, технологія та організація конкретного виробництва, склад і структура окремих калькуляційних статей затрат, можливість їх аналітичного розкладання [217, с. 486-488].

Наведені вище чинники слід доповнити й іншими, не менш важливими, такими, наприклад, як форма власності чи способи фінансового забезпечення підприємства, методи обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції. Дані аспекти є актуальними і важливими й для підприємств видобувних галузей.

У видобувних підприємствах основними активами виступають корисні копалини, розвідування, видобування і переробка яких вимагають значних витрат. Ці витрати вирізняються значною неоднорідністю за своїм змістом,

періодами і місцями виникнення, джерелами покриття. Тому їх структурування та потреби у розкритті інформації для користувачів мають велике значення при визначенні методів їх обліку та контролю.

Для структурування витрат на використання природних ресурсів у видобувних галузях і, зокрема, у підприємствах з виробництва мінеральної води, слід ураховувати вплив природних, техніко-технологічних та організаційно-економічних факторів на заготівельний, виробничий та збутовий процеси.

Так, природні фактори суттєво впливають на діяльність підприємств видобувної промисловості через обсяги природних запасів корисних копалин, кількість освоєваних родовищ, їх територіальне розміщення та геолого-промислові умови видобування. Для сучасної ресурсної бази характерні певні труднощі, зумовлені низьким рівнем розвіданих запасів, зменшенням обсягів видобутку на багатьох родовищах. Видобування корисних копалин зазнає переміщення у райони із нерозвиненою інфраструктурою, що призводить до збільшення витрат на видобуток і транспортування природної сировини.

Технічні та технологічні фактори основних стадій виробничого процесу при розвідці та видобуванні природних ресурсів також мають певний вплив на результати виробничо-комерційної діяльності видобувних підприємств. Такі показники як основні параметри та продуктивність виробничого устаткування, прогресивні технології у розвідці та видобуванні суттєво впливають на якість і повноту видобутку, сприяють зниженню втрат при видобуванні та на інших стадіях виробництва.

Організаційно-економічні фактори були й залишаються важливою умовою стійкого розвитку підприємств, адже це питання залежить від якості управління підприємством та економічних умов, що склалися в державі та світі.

В економічній літературі і практиці природні ресурси та витрати на їх видобування, заготівлю і обробку, що формують вартісну оцінку таких активів, класифікують за багатьма ознаками, зокрема:

- залежно від матеріальної основи (мінеральні, біологічні, земельні, кліматичні, водні, сонячна енергія та інші);
- за придатністю для промислового використання (промислові, сільськогосподарські, непромислові);
- за критерієм вичерпності (вичерпні, невичерпні);
- за можливістю відновлення (відновні, невідновні);
- за рівнем вивченості (розвідані, підтверджені, непідтверджені або прогнознi);
- за ступенем визнання та відображення в балансі користувача запасів (балансові, що визнаються та входять до складу реальних активів підприємства; позабалансові – потенційні, розвідані й підтверджені, але ще не видобуті й не оцінені природні ресурси);
- за рівнем капіталізації витрат на видобування і переробку природних ресурсів (капіталізовані у складі необоротних активів чи запасів, поточні витрати періоду).

Серед означених групувань найбільш важливою, малодослідженою і важкою для практичного визнання та відображення в системі обліку і звітності є структура витрат за рівнем капіталізації. Питанням капіталізації в даний час надається значна увага. Залежно від механізму здійснення цих процедур може бути одержана різна величина прибутку підприємства. Встановлюючи облікову політику, підприємство має змогу самостійно обирати різні варіанти капіталізації чи декапіталізації витрат і доходів, визначати способи їх списання на кінцеві результати і таким чином добиватися бажаної результативності. Я. Соколов, трактуючи сутність облікової політики, вважає її засобом, що дозволяє легальним способом одержувати необхідну величину прибутку і подавати фінансовий стан фірми відповідно до інтересів власників [28, с. 24].

На багатоваріантності сучасного вітчизняного бухгалтерського обліку наголошує С. Легенчук: « ...в Україні ще немає цілісної концептуальної основи та відсутній чітко розроблений механізм здійснення бухгалтерського вибору (наявні як принципи підготовки фінансової звітності, так і якісні

характеристики фінансової звітності), а серед науковців існує уявлення, що здійснення бухгалтерського вибору менеджером або суб'єктом ведення обліку є повністю вільним і нічим не обмеженим процесом» [111, с. 201].

В економічній теорії під капіталізацією розуміють перетворення витрат в активи з віднесенням їх на фінансові результати частинами або повністю у майбутніх періодах. Для прикладу, витрати на придбання і введення в дію основних засобів капіталізуються як необоротні активи. Списання їх вартості на результати діяльності розтягується на багато періодів з врахуванням термінів корисного використання таких активів. На більш короткі періоди і з одноразовим списанням на результати проводиться капіталізація витрат у придбання (видобування) сировинних і матеріальних ресурсів. Таке перетворення витрат в активи з позиції обліку (балансу) розцінюють як накопичення капіталу або капіталізацію, оскільки за обліковими стандартами звичайні витрати мають призводити до зменшення власного капіталу. Хоча будь-яку подібну капіталізацію слід розцінювати як явище тимчасове. З часом такі активи через амортизацію, нарахування зносу або через пряме списання будуть віднесені у кінцевому випадку на зменшення прибутку, що вплине на балансову величину власного капіталу. Супутніми до даного поняття є процес рекапіталізації - перетворення капіталу, зміна форми капіталізованих витрат без їх впливу на кінцеві результати діяльності підприємства (сировина → незавершене виробництво → готова продукція).

На останньому етапі кругообігу ресурсів у системі бухгалтерського обліку здійснюється декапіталізація минулих витрат, коли капіталізовані чи рекапіталізовані у попередніх періодах витрати списуються на кінцеві результати при формуванні прибутків (збитків) підприємства з відображенням в обліку і звітності фінансових результатів.

Чітке трактування процесів, пов'язаних з капіталізацією витрат, особливо важливе стосовно видобутих природних копалин, адже вони тісно пов'язані між собою і від схеми розподілу витрат залежать результати діяльності підприємств, що видобувають і використовують природні ресурси.

Загалом, для обліку витрат у видобувних підприємствах у світовій практиці використовується кілька методів:

- метод повних витрат (full cost method), його ще називають методом повної вартості;
- метод успішно завершених розвідувань (successful efforts method), або метод успішних зусиль, метод результативних витрат);
- метод ділянок, що приносять дохід (area-of-interest accounting); асигнувань (appropriation accounting) [196].

Найбільше поширення, особливо у практиці США, набуло застосування перших двох з означених методів, тобто методу успішно завершених розвідувань та методу повних витрат. Принципова різниця між ними полягає в особливостях обліку витрат, які не призводять до зростання запасів корисних копалин.

Відповідно до методу повних витрат, витрати, що спричинили зростання запасів, мають бути капіталізовані. Тут мається на увазі, що такі нерезультативні витрати є необхідною умовою для збільшення запасів. Компанії усвідомлюють, що не усі витрати можуть бути результативними, певна кількість досліджень не завершується виявленням запасів. Проте ці витрати необхідні для майбутнього збільшення запасів, а вигоди від успішних розвідувань і отримані внаслідок таких пошуків знання перекрыють витрати як щодо успішних, так й неуспішних розвідувань.

Відповідно до методу успішно завершених розвідувань витрати на неуспішні розвідування мають відноситися до поточних витрат. За цього методу встановлюється прямий зв'язок між здійсненими підприємством витратами на розвідку й відповідним прирощенням запасів. Витрати на пошуково-розвідувальні роботи, що не призвели до зростання запасів, відносяться до витрат періоду.

Крім того, при використанні зазначених методів існують різні підходи щодо капіталізації та обліку таких витрат. Ключові відмінності між двома основними методами обліку витрат на розвідку і видобування корисних

копалин (методом успішно завершених розвідувань та методом повних витрат) наведені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Суттєві відмінності у методах обліку витрат на розвідку і видобування корисних копалин

№ з/п	Види витрат	Метод успішно завершених розвідувань	Метод повних витрат
1.	Витрати на придбання родовищ корисних копалин	Капіталізуються	Капіталізуються
2.	Витрати на пошук і розвідку, що призвели до приросту запасів	Капіталізуються	Капіталізуються
3.	Витрати на пошук і розвідку, що не призвели до приросту запасів	Поточні витрати	Капіталізуються
4.	Витрати на освоєння родовища: створення виробничої інфраструктури та продуктивні свердловини	Капіталізуються	Капіталізуються
5.	Неперспективні («сухі») експлуатаційні свердловини	Капіталізуються (якщо свердловина є розвідувальною, то витрати за нею відносяться до поточних витрат)	Капіталізуються
6.	Витрати на видобуток	Поточні витрати, якщо не відносяться до майбутнього видобутку (наприклад, заходи щодо підвищення віддачі пластів)	Поточні витрати, якщо не відносяться до майбутнього видобутку (заходи щодо підвищення віддачі пластів)

Процес природокористування включає комплекс часткових взаємопов'язаних процесів. Окремі етапи загального циклу природокористування включають певні види робіт, супроводжуються відповідними витратами, що різняться за складом і величиною.

Враховуючи вище сказане, структурування витрат при використанні природних ресурсів для цілей обліку і контролю доцільно здійснювати з їх групуванням за окремими стадіями процесу природокористування, що в кінцевому підсумку утворюють замкнутий цикл: від підготовчих робіт та до реалізації видобутих і перероблених природних ресурсів та одержання певного результату.

У таблиці 1.4 представлено загальну схему процесу природокористування та його послідовних етапів. Перші три стадії можна умовно назвати підготовчими, дві інші – експлуатаційними, а на останній з них здійснюються роботи, пов'язані із закриттям проекту, ліквідацією чи консервацією родовищ, шахт, свердловин, рекультивацією земельних ділянок.

Таблиця 1.4

Етапи процесу природокористування

№ етапу	Назва етапу	Характеристика процесів і витрат
I	Підготовча стадія щодо реалізації проекту з видобування і переробки корисних копалин	Придбання (оренда) земельної ділянки, проведення попереднього сейсмічного обстеження та інші (до отримання права на розвідку запасів корисних копалин)
II	Пошуково-розвідувальні роботи	Отримання дозволів, пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, технічної можливості та економічної доцільності їх видобутку
III	Підготовка до видобування копалин	Отримання доступу до підтверджених корисних копалин і створення відповідної інфраструктури для їх видобування, зберігання та переробки
IV	Видобування корисних копалин	Операційні витрати на видобування, переміщення на поверхню, транспортування, зберігання, збагачення корисних копалин
V	Переробка видобутих запасів	Операційна діяльність щодо виготовлення з видобутих природних ресурсів готової продукції та її реалізації
VI	Завершення проекту з видобування природних ресурсів	Роботи з відновлення ґрунтового покриву, поліпшення стану та продуктивності порушених земель, забезпечення соціальної і екологічної безпеки в місцях видобування копалин

Наведені етапи можуть бути глибше деталізовані або, навпаки, укрупнені, відповідно до цілей обліку та прийнятої облікової політики.

Роботи і витрати з використання природних ресурсів у межах зазначених етапів природокористування можна певним чином структурувати.

Підготовча (передрозвідувальна) стадія – це етап природокористування до моменту отримання прав на користування природними ресурсами. Витрати

на даній стадії включають усі видатки, понесені до моменту отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної території. До них відносяться витрати на придбання, одержання в оренду, набуття права користування на земельну ділянку для виробничих потреб, одержання попередніх сейсмічних даних та витрати на подальшу геологічну і геофізичну обробку цих даних.

Специфікою формування витрат підготовчого етапу є те, що вони можуть бути досить значними і здійснюються з високим ризиком невпевненості, що такі витрати призведуть до виявлення нових покладів чи підтвердження задекларованих природних ресурсів. Ще одна особливість в тому, що під дані витрати відсутні доходи, і для дотримання принципу відповідності на них поширюються особливі умови капіталізації.

Облік витрат передрозвідувальної стадії на даний час в Україні практично не регламентований. Дія облікового стандарту П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» не поширюється на роботи і витрати, що передують отриманню права на використання природних ресурсів. За таких умов підприємства повинні формувати склад цих витрат та варіанти їх обліку у прийнятій обліковій політиці на основі професійних суджень. В окремих видобувних галузях розроблені і використовуються галузеві стандарти для визнання цих витрат в обліковій політиці. Що стосується видобування мінеральних вод, то такі стандарти в Україні не розроблені.

Витрати передрозвідувальної стадії не можуть бути віднесені до будь-яких конкретних природних ресурсів, адже й самі природні ресурси на цьому етапі є недоведеними (невизнаними). Тому у практиці бухгалтерського обліку такі витрати не капіталізуються, а, зазвичай, списуються на витрати періоду. Такий підхід не слід вважати вдалим, оскільки при цьому порушується принцип відповідності в обліку.

Пошуково-розвідувальні роботи та витрати, що понесені на цьому етапі, становлять найбільшу частку серед витрат з видобування та використання природних ресурсів. Згідно з П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів

корисних копалин», розвідка запасів корисних копалин – це пошук та встановлення обсягів і якості корисних копалин, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також встановлення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин [166]. Відповідно до П(С)БО 33 до складу витрат на розвідку обсягів і якості запасів корисних копалин входять, зокрема, такі:

- пов'язані з отриманням (придбанням) права на розвідку запасів;
- на виконання топографічних, проектних, геологорозвідувальних робіт, геохімічних та геодезичних досліджень;
- на спорудження розвідувальних, випереджувальних експлуатаційних і нагнітальних свердловин;
- на взяття зразків та проб;
- пов'язані з державною експертизою і визначенням технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин;
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з розвідкою корисних копалин.

Такі витрати також можуть бути капіталізованими та визнаватися як активи з розвідки запасів корисних копалин. Підприємству доцільно передбачити в обліковій політиці структуру таких витрат та порядок їх списання в обліку. Зазвичай, такі витрати логічно визнавати витратами майбутніх періодів та відносити до поточних операційних витрат рівномірним списанням протягом прогнозного терміну експлуатації родовища або пропорційно до реальної маси видобутих копалин у кожному періоді. У цьому сенсі слід погодитися з думкою Я. В. Соколова щодо визнання витрат майбутніх періодів капіталізованими витратами, що не мають об'єкта, а лише мають визначений час капіталізації [216, с. 296].

На етапі розробки родовища підприємство несе витрати з приводу отримання доступу до підтверджених запасів корисних копалин і створення

відповідної інфраструктури для їх видобування, підготовки, зберігання та переробки. Це витрати на підготовку ділянок для свердловин та бурових робіт, будівництво під'їзних доріг, газопроводів та ліній електропередач, витрати, власне, на буріння самих експлуатаційних свердловин та витрати на придбання чи будівництво виробничого обладнання та споруд.

Роботи, пов'язані з бурінням свердловин, відносяться до капітального будівництва. Тому пошукові та розвідувальні свердловини обліковуються у складі капітальних інвестицій і разом з експлуатаційними свердловинами займають найбільшу питому вагу у складі основних засобів видобувних підприємств, які в процесі експлуатації амортизуються. У сучасних умовах видобувні підприємства для будівництва свердловин можуть наймати спеціалізовані підрядні організації, що значно спрощує облік таких витрат, а на баланс зараховуються готові, збудовані капітальним способом свердловини.

Наступною стадією після розробки родовища та створення всіх необхідних природних, технологічних та організаційних є безпосередньо процес добування природних ресурсів. Видобування корисних копалин за Податковим Кодексом України (пункт 14.1.51 статті 14) – це сукупність технологічних операцій з вилучення та переміщення на поверхню частини надр, що вміщують корисні копалини [168]. Витрати на добування корисних копалин включають: вартість матеріалів і запасних частин, використаних в процесі видобування; заробітну плату виробничого персоналу та відповідні нарахування; податки та платежі, пов'язані з добуванням природних ресурсів; природоохоронні витрати; витрати на експлуатацію та ремонт свердловин, виробничого обладнання та інфраструктури; інші витрати.

Особливістю видобування мінеральної води є те, що видобувні підприємства практично не визначають незавершене виробництво за даними обліку. Причина в тому, що мінеральна вода, як правило, не вимагає значної обробки (переробки) після видобування та її доведення до стану готової продукції. Через це у даній галузі спрощено сприймається процес

рекапіталізації витрат з перетворення видобутих сировинних ресурсів у готову продукцію.

В інших галузях матеріального виробництва, що використовують як сировину видобуті природні копалини, обліковий процес і пов'язані з ним питання капіталізації витрат набагато складніші, відтак у науковій літературі ведуться певні дискусії щодо обліку таких продуктів природокористування. Так, у промисловості будівельних матеріалів, де сировиною виступають видобуті нерудні матеріали, пропонується взагалі змінити структуру господарських процесів. Замість процесу постачання Крупка Я. Д. і Романчук А. Л. логічно вводять видобування і при цьому виділяють такі процеси: видобування → переробку → збут [99, с. 23]. Виробничі процеси до того ж в обліку можуть бути розподілені на окремі переділи з використанням напівфабрикатного методу калькулювання собівартості продукції. Наприклад, до першого переділу у цегельному виробництві віднесено видобування та вилежування сировини в буртах, до другого – формування напівфабрикатів (цегли-сирцю), до третього – сушіння, обпалення цегли та пакування готової продукції.

Кінцевим етапом процесу природокористування є закриття (консервація) родовища та відновлення природного середовища. Після завершення видобування корисних копалин, а також у разі, коли за техніко-економічними розрахунками та іншими обґрунтуваннями подальша розробка родовищ чи його частин недоцільна або неможлива, об'єкти або ділянки з видобування копалин підлягають ліквідації чи консервації, а земельні ділянки під їх розташування – рекультивації.

При повній або частковій ліквідації чи консервації свердловини повинні бути приведені до стану, що гарантує екологічну і соціальну безпеку людей, майна та навколишнього природного середовища, а в разі консервації – ще й збереження родовищ та свердловин протягом усього періоду консервації.

Коли земельні ділянки забруднено, то у землевласників і землекористувачів виникають зобов'язання щодо їх очищення. У Кодексі

України про надра зазначено, що користувачі надр зобов'язані приводити земельні ділянки, порушені при користуванні надрами, до стану, придатного для подальшого їх використання у суспільному виробництві [86]. Землі, що зазнали змін у структурі рельєфу, екологічного стану ґрунтів і материнських порід та у гідрологічному режимі внаслідок проведення гірничодобувних, геологорозвідувальних, будівельних та інших робіт, підлягають рекультивації. Рекультивація порушених земель згідно із Земельним Кодексом України – це комплекс організаційних, технічних і біотехнологічних заходів, спрямованих на відновлення ґрунтового покриву, поліпшення стану та продуктивності порушених земель [70].

При виконанні усіх зазначених робіт видобувні підприємства несуть значні витрати, які у цей час не можуть бути забезпечені доходами, оскільки процес видобування припинено. З метою дотримання принципу відповідності такі витрати мають зменшувати доходи протягом усього терміну видобування. Для виконання цієї умови у період експлуатації родовищ доцільно створювати відповідний резерв і обліковувати його у складі забезпечень майбутніх витрат. За рахунок зарезервованих коштів покриватимуться після завершення промислової експлуатації витрати на закриття свердловин, родовищ і рекультивацію земель.

Якщо розглядати такі дії з позиції капіталізації, то їх можна вважати зворотнім процесом до неї, своєрідним варіантом декапіталізації. Нарахування резерву під забезпечення майбутніх витрат призводить до зменшення прибутку, а, отже, й капіталу підприємства. У даному випадку величина власного капіталу свідомо занижується, зважаючи на те, що у майбутньому потрібно буде виконати певний обсяг робіт і понести відповідні витрати, не забезпечені доходами.

На основі описаних вище етапів природокористування, можливо вибудувати логічну структуру витрат, визначити їх вплив на рівень капіталізації, що в кінцевому випадку впливатиме на спосіб і терміни

фінансового забезпечення (покриття) зазначених витрат. Така структура подана у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5.

**Структура витрат за ступенем їх капіталізації та
періодами погашення**

Види витрат	Ступінь капіталізації	Спосіб і періоди погашення
1. Витрати на придбання, створення необоротних активів	Капітальні інвестиції в основні засоби, інші матеріальні і нематеріальні активи	Частинами через амортизацію протягом періоду корисного використання
2. Витрати на підготовчі (пошуково-розвідувальні) роботи	Тимчасова капіталізація за відсутності доходів у формі витрат майбутніх періодів	Списання за принципом відповідності частинами на поточні витрати
3. Витрати на видобування, придбання сировинних запасів	Короткострокова капіталізація у формі запасів, оборотних активів	Списання на собівартість по мірі витрачання
4. Витрати на переробку сировинних запасів	Рекапіталізація з перетворенням на готову продукцію	Віднесення до собівартості продукції (незавершеного виробництва)
5. Витрати (собівартість) готової продукції	Декапіталізація витрат в активи (готову продукцію, роботи, послуги)	Списання на фінансові результати собівартості реалізованої продукції
6. Адміністративні, збутові, інші операційні та фінансові витрати	Не капіталізуються	Віднесення на фінансові результати в періоді виникнення
7. Витрати на закриття (консервацію) місць видобування корисних копалин	Декапіталізація шляхом резервування коштів під майбутні витрати	Віднесення на фінансові результати як забезпечень майбутніх витрат

Реально оцінивши усі зазначені процеси, шляхом використання певних узаконених варіантів обліку можна суттєвим чином впливати на величину капіталу компанії. Особливо це важливо у підприємствах з видобування і переробки природних ресурсів, де значну частку виробничого процесу займають підготовчі роботи і пов'язані з ними витрати. Використовуючи різні підходи до їх капіталізації, можна свідомо та на законній основі регулювати і відображати у фінансовій звітності величину прибутку і власного капіталу підприємства. Як вважають фахівці, на даний час основними показниками

ефективності діяльності підприємства слід вважати зростання ринкової вартості компанії та рівень капіталізації її активів [262, с. 219].

Враховуючи наведені вище факти та особливості діяльності видобувних підприємств, основними об'єктами обліку слід вважати окремі етапи загального циклу виробничого циклу щодо підготовки та використання природних ресурсів, центри відповідальності, свердловини чи родовища. Об'єкти контролю у більшості випадків співпадають з об'єктами обліку, на чому наголошують А. Кузьмінський, В. Сопко, В. Завгородній. Вони стверджують, що при використанні даних бухгалтерського обліку в системі контролю більш повно розкриваються безпосередньо контрольні функції обліку за господарською діяльністю, а облікові дані є джерелом здійснення контрольних функцій. Проте, не всі облікові дані використовуються для контролю. Їх ще потрібно відібрати [104, с. 81].

Загалом, природокористування включає комплекс часткових, послідовних та взаємопов'язаних процесів. На кожному етапі загального циклу природокористування виникають різного роду витрати, що різняться як за складом, так й за їх величиною.

Процес природокористування з видобування і переробки корисних копалин як цілісний інвестиційний проект включає три послідовні взаємопов'язані стадії:

- 1) оформлення земельних ділянок та необхідних прав на її використання, проведення пошуково-розвідувальних робіт і підготовка місць та засобів до видобування копалин;
- 2) безпосередньо сам етап видобування і переробки природних ресурсів;
- 3) організація робіт після завершення видобування та закриття проектів, з ліквідацією чи консервацією родовищ, шахт, свердловин, рекультивацією земельних ділянок.

Варто зауважити, що лише на другій фазі є можливість дотримання бухгалтерського принципу відповідності доходів і витрат. На інших стадіях обліку має застосовуватись порядок капіталізації витрат у складі необоротних

активів та витрат майбутніх періодів, а також резервування коштів під забезпечення майбутніх витрат і платежів.

При побудові системи обліку процесу видобування і використання природних ресурсів важливо урахувати особливості діяльності, що характерні для видобувних підприємств. Суттєвий вплив на це мають прийняті зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, введені з 1 січня 2018 року. За ними підприємства з видобування корисних копалин віднесені до суб'єктів, що становлять суспільний інтерес, відтак вони зобов'язані подавати додатково звітність про платежі на користь держави, звітність про управління. Фінансова звітність таких суб'єктів визнається публічною, має бути підтверджена аудитором та підлягає щорічному оприлюдненню.

Загалом, оцінюючи економічний механізм використання природних ресурсів як об'єкта обліку і контролю, можна підтвердити значний вплив усіх елементів (учасників) на систему обліку і контролю добувального підприємства. Серед інших об'єктів важливо виділити одержання об'єктивної інформації про ефективність роботи за окремими місцями, циклами, проектами видобування та переробки природних ресурсів. Такі об'єкти обліку включають широкий спектр операцій не тільки виробничого характеру (операційної діяльності), але й роботи, пов'язані з розвідкою корисних копалин, підготовкою до промислової розробки. На завершальному етапі реалізації проектів виникає необхідність у проведенні рекреаційних робіт, що потребує додаткових витрат і вносить специфіку в облік при їх виникненні і списанні.

Тому уведення в облікову термінологію поняття «природокористування» необхідне для відображення в системі бухгалтерського обліку операцій повного циклу використання природних ресурсів підприємствами-природокористувачами (від моменту їх залучення в господарський обіг і до припинення видобування та відновлення природного середовища) з метою здійснення управлінських дій та посилення контролю за дотриманням встановлених соціально-екологічних норм і вимог.

Розділ 2. Особливості організації обліку господарських процесів у видобувних галузях

2.1. Сутність та облік процесу розвідування природних ресурсів

Видобувні підприємства розпочинають роботи і несуть витрати з розвідування та відкриття родовищ корисних копалин задовго до початку їх експлуатації в процесі операційної діяльності. Такі процеси і роботи є тривалими за часом з великим ступенем невизначеності. Вони потребують значних витрат за відсутності доходів у період здійснення пошуково-розвідувальних робіт.

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.

Тому, з врахуванням особливостей функціонування конкретних видобувних галузей та діяльності підприємств доцільно виробити пропозиції з удосконалення обліку і контролю комплексного проекту з розвідування природних родовищ, їх підготовки до експлуатації, видобування і переробки корисних копалин, організації робіт і погашення витрат на завершальній фазі – при закритті чи консервації родовищ (свердловин), поверненні земельних ділянок у природне середовище, представивши весь комплекс робіт як окремий інвестиційний проект з виявленням капіталізованих витрат на реалізацію такого проекту та одержаних результатів на їх покриття.

Підготовчий етап процесу користування природними ресурсами, як вже зазначалося, включає передрозвідувальну стадію, стадію розвідки і оцінки, та процедуру освоєння родовища до початку їх промислової експлуатації. Відповідно, підприємства повинні ідентифікувати і окремо відобразити в обліку витрати на передрозвідувальній фазі, діяльність з розвідки і оцінки природних ресурсів та роботи з розробки (освоєння) родовищ мінеральних ресурсів. З огляду на це, необхідно чітко визначити структуру витрат на кожній стадії підготовчого етапу, встановити джерела їх покриття, розробити облікову політику відносно цих видів витрат.

Розмежування стадій процесу використання природних ресурсів є умовним і проводиться більше з практичної точки зору, ніж відповідно до визнаних норм і правил. Тому в комплексі розгляд і трактування понять та характеристика робіт на підготовчому та інших етапах з використання корисних копалин не передбачено ні в нормативних документах технологічного, ні облікового характеру.

Враховуючи значні ризики щодо результативності пошукових робіт і те, що підготовчі роботи на підприємстві стосуються як операційної, так й інвестиційної діяльності, вони недостатньо представлені в системі облікових стандартів, хоча давно застосовуються у міжнародній обліковій практиці. Так, до 2004 р. не було окремого Міжнародного стандарту обліку для видобувної діяльності. Вважалося, що ідеологія МСБО дозволяє відобразити специфіку такої діяльності досить точно, застосовуючи уже наявні стандарти, або через розробку власної концепції чи підходу.

Спеціальний стандарт МСФЗ 6 «Розвідка і оцінка запасів корисних копалин» видано лише у листопаді 2004 р. Втім, регульована ним галузь є і залишається дуже вузькою. Він обмежується лише викладом вимог до обліку витрат на пошук і оцінку запасів та їх відображення у звітності. Стандарт вважався пробним і передбачалося, що остаточна його редакція буде підготовлена у 2007 році після завершення глибокого дослідження практичних питань з обліку у видобувних галузях.

МСФЗ 6 використовують усі підприємства, що здійснюють розвідку та оцінку родовищ корисних копалин. Його мають застосовувати і суб'єкти, для яких розвідка корисних копалин є основним видом діяльності, підприємства, які задіяні на всіх етапах природокористування: від розвідки до переробки мінеральних ресурсів. МСФЗ 6 вимагає, щоб витрати, пов'язані з розвідкою та оцінкою родовищ, підприємство капіталізувало та обліковувало як актив. Вартість такого активу мають формувати витрати на одержання ліцензії або інших дозволів на розвідку родовища, організацію топографічних та геологічних досліджень, буріння розвідувальних свердловин та інші. Загальногосподарські та адміністративні витрати до вартості активу не включаються, а відносяться до витрат поточного періоду. Формування вартості такого активу завершується з початком промислової розробки родовища.

Сформований у такий спосіб актив в кінці звітного періоду перевіряється на предмет зменшення корисності та його уцінки. Якщо ж розвідка не дала результату, або існує ймовірність того, що понесені витрати не призведуть до отримання вигоди у майбутньому, то вартість цього активу частково або у повній сумі списується на витрати.

Слід зазначити, що в основу розробки МСФЗ 6 «Розвідка і оцінка запасів корисних копалин» покладено американські облікові стандарти GAAP (Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку – англ. General Accepted Accounting Principles). У США обліку результатів розвідки надавалася особлива увага, зважаючи на великі запаси нафти, газу, вугілля та інших корисних копалин і необхідності відображення у фінансовій звітності об'єктивної інформації при купівлі-продажі цінних паперів компаніями на фондових біржах.

В Україні єдиним стандартом бухгалтерського обліку, що безпосередньо стосується підготовчого етапу використання природних ресурсів, як уже зазначалося, є П(С)БО 33 «Витрати на розвідку корисних копалин», що прийнятий як аналог до МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин». Проте, слід зазначити, що як у МСФЗ 6, так й у П(С)БО 33

визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації лише про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості корисних копалин та розкриття такої інформації у фінансовій звітності. Дія цих стандартів поширюється лише на стадію розвідки і оцінки запасів корисних копалин. Поза увагою залишається передрозвідувальна стадія, стадія розробки родовищ, власне, добування природних ресурсів та стадія ліквідації родовища і проведення робіт з відновлення природного середовища, як це подано на рисунку 2.1.



Рис. 2.1. Сфера застосування П(С)БО 33 та МСФЗ 6 на підготовчому етапі використання природних ресурсів

За Постановою КМУ № 118 від 4.02.1998 року «Про затвердження переліку витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин з відповідними витратами на їх розробку, що включаються до окремої групи витрат платника податку, які підлягають амортизації» чітко зазначено, що до витрат на розвідку, що мають амортизуватися, не відносяться:

- будь-які витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами з ведення господарської діяльності (в тому числі витрати на реєстрацію, оформлення гірничого відводу тощо);

- витрати на геологорозвідувальні роботи, виконані та профінансовані (як в минулому, так і поточному періоді) за рахунок державного бюджету;

- витрати на розвідку (дорозвідку) запасів (родовищ) корисних копалин, що виконувались за рахунок підприємства і не привели до відкриття та нарощування додаткових обсягів балансових запасів чи до підвищення ступеня їх розвіданості (категорійності), в тому числі якщо відповідні роботи були припинені з огляду на їх економічну недоцільність;

- витрати видобувних підприємств на експлуатаційну розвідку з метою уточнення контурів покладів корисних копалин, їх якості та гірничо-технічних умов розробки (без нарощування запасів корисних копалин і зміни їх категорійності за ступенем промислової розвіданості);

- витрати на утримання основних засобів (у тому числі геологорозвідувальних підрозділів, організацій), що перебувають в стані консервації [192].

Той факт, що витрати, понесені до отримання ліцензії на розвідувальну діяльність та багато подібних витрат, виключені зі сфери застосування таких нормативних документів, дає можливість зробити припущення, що діяльність з розвідки і оцінки починається після набуття юридичних прав на здійснення розвідувальної діяльності на певній території. Відповідно діяльність, здійснювана в період до придбання ліцензій та дозволів на проведення розвідувальних робіт, розглядається як передрозвідувальна фаза.

Витрати, що виникають у зв'язку з цією діяльністю, повинні ідентифікуватися окремо. Через відсутність конкретних вимог вітчизняних і зарубіжних стандартів відносно обліку витрат передрозвідувальної фази та інших стадій підготовчого процесу, управлінський персонал підприємства повинен врахувати їх склад, способи оцінки та обліку при розробці облікової

політики видобувного підприємства. Така політика обліку цих витрат має бути розроблена з врахуванням вимог діючих П(С)БО та МСФЗ, а також загальних принципів визнання та обліку активів, капіталу і зобов'язань. Орієнтовний перелік питань з організації обліку на підготовчому та інших етапах, які доцільно передбачити при формуванні облікової політики видобувного підприємства, подано у додатку А. Необхідно чітко визначитися з питаннями облікової політики, що включають три складові: методичну, технічну та організаційну.

Методична складова є найбільш складною і відповідальною для розробки. Вона має розкривати конкретні питання щодо порядку складу та порядку визнання робіт і витрат за окремими етапами (стадіями) інвестиційного проекту, методів оцінки та переоцінки активів на кожному з них, способи покриття витрат і їх капіталізації, створення для цього відповідних забезпечень, формування управлінської звітності за цими показниками.

Технологічні питання облікової політики стосуються більше формування граничних меж господарських процесів (видобування, переробка, збут), господарських і територіальних сегментів діяльності, конкретних місць виникнення витрат і центрів відповідальності, структури витрат за ними, методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції комп'ютерно-комунікаційних зв'язків щодо передачі інформації та інші.

Організаційна складова стосується побудови організаційної форми та структури обліково-аналітичної служби, схеми та графіків документообігу, системи внутрішнього контролю, технології ведення бухгалтерського обліку як на підготовчому, так й на інших етапах реалізації інвестиційного проекту.

Найперше, необхідно окреслити підходи до визнання активами окремих витрат підготовчого етапу та ступеня їх капіталізації. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», актив визнається в бухгалтерському обліку, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод і його вартість може бути достовірно визначена.

Як правило, більшість витрат на передрозвідувальній стадії не можуть бути віднесені до яких-небудь конкретних запасів мінеральних ресурсів, оскільки загалом обсяги мінеральних ресурсів на цьому етапі ще не доведені ні за кількістю, ні за якістю, тобто є гіпотетичними за своєю суттю. Такі витрати не відповідають обліковим принципам і не можуть бути визнані:

- ні як активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому;
- ні як запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу (передачі); перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [140].

Серед інших витрат передрозвідувальної фази найбільше питань виникає щодо визнання витрат на оплату ліцензій та інших дозволів на пошук і розробку корисних копалин. Такі витрати не передбачені ні МСФЗ 6, ні діючим П(С)БО 33.

В окремих випадках витрати, понесенні в період до отримання ліцензії, можуть призводити до виникнення об'єкту, що є активом, незважаючи на те, що по суті цей актив відноситься до діяльності з пошуково-розвідувальних робіт (придбання сейсмічних даних або аналітичного огляду сейсмічних даних від третіх сторін). У цих випадках підприємство повинно визначитись, чи відповідає цей вид витрат критеріям визнання його як активу відповідно до діючих П(С)БО. Ці витрати можуть відповідати й критеріям нематеріальних активів, за умови, що витрати на дослідницьку і розвідувальну діяльність, призводять до створення інформації, що є власністю підприємства, придатної для використання чи реалізації, в результаті чого є можливість отримання економічних вигод у майбутньому. У даному випадку такі витрати доцільно визнавати як нематеріальний актив з відображенням на відповідному субрахунку 12.1 «Права користування природними ресурсами» з подальшою

його амортизацією. Проте, такі витрати визнаються активами та обліковуються у складі нематеріальних активів після визнання підприємством технічної можливості та економічної доцільності подальшого їх видобутку, що зробити на передрозвідувальній фазі проблематично.

Якщо ж витрати, здійснені до отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), не відповідають встановленим критеріям визнання нематеріальних активів, то вони мають включатися до складу витрат звітного періоду. Це може стосуватися подібних витрат, коли за результатами розвідки, пробних видобувань не підтверджені очікувані запаси корисних копалин відповідної якості. За П(С)БО 33 «Витрати на розвідку корисних копалин» такі витрати рекомендовано відносити до поточних витрат діяльності.

Ще одним способом обліку витрат на передрозвідувальній стадії, що не можуть бути віднесені до будь-яких матеріальних чи нематеріальних активів, є їх визнання у складі витрат майбутніх періодів з відображенням на відповідному рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Перевагами такого підходу порівняно з прямим віднесенням на результати є те, що їх списання може бути розподілене на кілька періодів, а розподіл між періодами можна проводити з врахуванням обсягів видобутих корисних копалин.

Для прикладу, витрати підприємства до початку розвідки родовища, обліковані за дебетом рахунку 39, склали 600000 грн. За результатами розвідки прогнозовані запаси корисних копалин визначено у кількості 200000 тонн. Норма витрат майбутніх періодів на одну тонну становитиме – $600000 / 200000 = 3,00$ грн. У першому періоді фактично видобуто 5000 т., у другому – 8000 т. Звідси, з кредиту рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» на поточні витрати має бути віднесено:

- у I періоді - 15000 грн. (5000 x 3,00);
- у II періоді - 24000 грн. (8000 x 3,00) і т. д.

Момент придбання спеціального дозволу на геологічне вивчення надр вважається початком реалізації інвестиційного проекту щодо пошуково-

розвідувальної стадії та всього процесу використання природних ресурсів. Як зазначалося вище, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин визначено П(С)БО 33 «Витрати на розвідку корисних копалин». Зокрема, під розвідкою запасів корисних копалин тут розуміється пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, включаючи нафту, природний газ та інші невідтворювані природні ресурси, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку цих копалин [166].

Витрати на розвідку запасів корисних копалин виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та економічна доцільність їх видобутку. До них за П(С)БО 33 включаються витрати на топографічні та геодезичні дослідження, спорудження розвідувальних свердловин, взяття проб та проведення експертиз та інші. Загалом, до складу витрат на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин включаються усі витрати, безпосередньо пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин.

Зазначені витрати мають обліковуватися у складі капітальних інвестицій і в подальшому після прийняття рішення щодо промислової розробки конкретного родовища визнаватися окремим об'єктом у складі нематеріальних активів. Тоді на них поширюватиметься дія П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Проте, як зазначалося, можливі виключення, коли витрати підприємства, пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин, вважаються витратами звітного періоду. Згаданим обліковим стандартом № 33 визначено такі випадки, якщо:

- витрати здійснені до отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території);
- подальша розвідка запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території) не передбачається;

- видобуток визначених запасів корисних копалин технічно неможливий та/або економічно недоцільний;
- закінчився строк дії ліцензії та інших спеціальних дозволів у межах визначеної ділянки (території) і не очікується його продовження щодо розробки родовища та видобування корисних копалин у найближчому майбутньому[165].

Звідси виходить, що одні і ті ж роботи і витрати можуть вважатися як інвестиційною, так й операційною діяльністю, тобто можуть капіталізуватися або списуватися на фінансові результати у звітному періоді. Це створює певні труднощі у практичній роботі, а в окремих випадках можуть бути засобом маніпулювання з метою укривання або, навпаки, – необґрунтованого збільшення прибутків підприємства.

Незважаючи на те, що у П(С)БО 33 наведено досить широкий перелік конкретних прикладів витрат, що можуть бути капіталізованими, та видів витрат, що включаються до складу витрат звітного періоду, істотне значення в цій процедурі відводиться позиції та обліковій політиці безпосередньо видобувного підприємства.

Щодо кожного виду витрат на пошуково-розвідувальні роботи підприємство має приймати відповідну облікову політику, згідно якої вказані витрати відносяться до звітного періоду, або ж капіталізуються як актив з розвідки запасів корисних копалин. Управлінський персонал підприємства повинен застосовувати своє (професійне) судження для того, щоб розробити і застосовувати таку облікову політику, яка у результаті призведе до формування достовірної інформації.

Обрана облікова політика щодо списання витрат або ж їх капіталізації повинна відображати міру віднесення витрат на розвідку і оцінку до конкретних природних ресурсів. Чим більше певний вид витрат пов'язаний з конкретним мінеральним ресурсом, тим вірогіднішим є те, що саме капіталізація такого виду витрат дозволить представити надійну інформацію. Крім того, варто зазначити, що прийнята облікова політика щодо кожного виду

пошуково-розвідувальних робіт та пов'язаних з ними витрат, відповідно до основоположних принципів обліку, повинна застосовуватися послідовно від одного звітного періоду до іншого, а також щодо схожих (аналогічних) статей витрат і видів діяльності.

В той же час, негативною стороною такої можливості є велика кількість варіацій в обліковому процесі. Внаслідок цього знижується міра порівнянності фінансової звітності різних підприємств, підвищується складність контрольних і аналітичних операцій. Саме тому, багато видобувних підприємств при розробці своєї облікової політики для обліку витрат на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин використовують методику, що була передбачена Податковим кодексом України. І хоча у 2014 році ці норми в ПКУ відмінені, на даний час й надалі використовується така структура витрат на підставі Постанови КМУ № 118 від 4.02.1998 року «Про затвердження переліку витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин з відповідними витратами на їх розробку, що включаються до окремої групи витрат платника податку, які підлягають амортизації» (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Порівняльна таблиця структури витрат на пошуково-розвідувальні роботи, що можуть бути капіталізованими

МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»	П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	ПКУ(відмінена стаття 148), Постанова КМУ № 118 від 4.02.98 р
1	2	3
- придбання прав на розвідування	- отримання (придбання) права на розвідку запасів корисних копалин	-
- топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні дослідження	- топографічні, проектні, геологорозвідувальні роботи, геохімічні та геодезичні дослідження	- витрати на попередню розвідку родовищ (запасів) корисних копалин, проведену за рахунок власних коштів підприємств, що включає проектні роботи, пошуково-розвідувальні, бурові та гірничі роботи, геофізичні, геохімічні та інші дослідження в межах визначеної ділянки (території)
- пошуково-розвідувальне буріння	- спорудження розвідувальних, випереджальних експлуатаційних і нагнітальних свердловин та шурфова розвідка	

1	2	3
- опробування	-	-
- взяття проб та зразків	- взяття зразків і проб	-
- діяльність з оцінки технічної здійсненості та комерційної доцільності видобування корисних копалин	- визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин	- витрати, пов'язані з державною експертизою та оцінкою запасів корисних копалин
-	- амортизація нематеріальних активів, що використовуються для розвідки запасів корисних копалин	-
-	- інші витрати, безпосередньо пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин	
-	-	- витрати на придбання геологічної інформації, що є в розпорядженні інших юридичних осіб;
-	-	- витрати на розроблення техніко-економічних обґрунтувань, бізнес-планів, угод (контрактів), концесійних договорів на користування надрами тощо
-	-	- витрати на проектування розробки родовищ (запасів) корисних копалин;
-	-	- витрати на дорозвідку родовищ (запасів) корисних копалин, що здійснюється підприємством після завершення детальної розвідки паралельно з експлуатаційними роботами в межах гірничого відводу і які супроводжуються нарощуванням запасів корисних копалин чи переведенням запасів у більш високі категорії розвіданості (включаючи виконання бурових, гірничо-прохідницьких робіт)

Як видно з таблиці, пошуково-розвідувальні витрати за МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» та П(С)БО 33 «Витрати на розвідку корисних копалин» стосуються виключно стадії розвідки і оцінки

процесу використання природних ресурсів, тоді як частина витрат, що включаються до окремого об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин, згідно ПКУ та Постанови КМУ № 118 від 4.02.1998 року, стосується стадії розробки родовища, яка перебуває поза сферою застосування П(С)БО 33.

Найбільшу питому вагу у складі витрат пошуково-розвідувальної стадії складають витрати на придбання ліцензії та витрати на пошуково-розвідувальне буріння.

Відповідно до ухваленої облікової політики, підприємство може визнавати витрати, пов'язані з придбанням ліцензії на розвідувальні роботи, як актив з розвідки запасів корисних копалин. Бухгалтерський облік права користування надрами, оформленого ліцензією, залежить від того, які саме цілі користування надрами передбачені цим документом. Річ у тому, що П(С)БО 33, з одного боку, передбачено віднесення до активів з розвідки запасів корисних копалин тільки ліцензію на право виконання робіт з пошуку, оцінки і (чи) розвідки родовищ корисних копалини (спеціальний дозвіл на геологічне вивчення та/або дослідно-промислову розробку родовищ корисних копалин).

З іншого боку, у П(С)БО 33 з метою дотримання принципу відповідності зазначається, що такі активи не підлягають амортизації до підтвердження технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин. Тоді такі витрати відносяться на результати поточної діяльності.

Проте, такий порядок не до кінця врегульований у податковому законодавстві. Після внесення змін у листопаді 2014 року з ПКУ вилучено статтю 148 розділу III, що стосувалася оплати спеціальних дозволів за користування надрами. Основним платежем до бюджету на даний час є рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин (розділ IX, ст. 252), а також частково рентна плата за користування надрами, не пов'язаними з таким видобуванням (ст. 253).

Певна річ, витрати на отримання ліцензії мають включати витрати, що безпосередньо відносяться до її придбання. Проте стандартом не регламентується, які саме витрати відносяться до витрат на придбання ліцензії.

Спеціальні дозволи на користування природними ресурсами чи то для геологічного вивчення, чи для, власне, видобування корисних копалин, придбаваються видобувним підприємством через його участь в аукціоні. Внаслідок цього підприємство несе певні витрати, структура яких визначена Порядком проведення аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами, що регламентований Постановою КМУ від 30.05. 2011 року № 594:

- витрати на підготовку необхідної для участі в аукціоні документації;
- витрати на сплату гарантійного внеску – платіж у розмірі 20 відсотків початкової ціни дозволу;
- витрати на придбання пакету аукціонної документації. Вартість пакету аукціонної документації становить 3,12 відсотка початкової ціни дозволу, але не менш як 4500 грн. і не більш як 72550 грн. [191].

Після проведення аукціону видобувне підприємство, що здобуло перемогу, здійснює розрахунки за придбаний дозвіл через внесення коштів до державного бюджету і сплачує різницю між фактичною ціною продажу дозволу та гарантійним внеском.

Проте, крім прямих витрат, що безпосередньо пов'язані з отриманням спеціального дозволу на пошуково-розвідувальні роботи у підприємства, виникають ще й загальновиробничі витрати, що мають непряме відношення до придбання ліцензії. Це стосується, найперше, різних допоміжних, посередницьких послуг, оскільки в процесі придбання ліцензії бере участь досить велика кількість працівників різних спеціальностей: юристів, економістів, геологів, інженерів та інших.

Якщо підприємство ухвалює політику капіталізації таких витрат, то умовам включення у вартість активу з розвідки запасів корисних копалин можуть відповідати такі загальновиробничі та інші непрямі витрати:

- з надання послуг юридичних та інших консультаційних фірм, наприклад, витрати, пов'язані з отриманням визначених дозволів і свідчень;
- пов'язані з оплатою праці працівників, зайнятих безпосередньо на цьому проекті, включаючи витрати за планами винагород для таких працівників;

- частина управлінських витрат, якщо функції управлінського персоналу пов'язані безпосередньо з отриманням спеціального дозволу;
- інші непрямі витрати.

Наведений вище перелік не є вичерпним. У випадках, коли підприємство має намір капіталізувати витрати, що відповідають визначеним умовам, необхідно розглянути питання про те, які документальні підтвердження необхідні для їх ідентифікації. Наприклад, якщо згідно з розпорядчими документами працівник у певні дні виконував роботу, пов'язану з отриманням ліцензії, то витрати на заробітну плату з відрахуваннями, а також на відрядження за даний час цього менеджера можна відносити до витрат на отримання такої ліцензії.

Ще одним аргументом на користь капіталізації таких витрат є те, що загальновиробничі витрати, здебільшого, виникають в процесі виробництва продукції, тоді як на стадії пошуково-розвідувальних робіт продукція не виробляється.

Наступним кроком після отримання права на розвідку і оцінку запасів корисних копалин є виконання топографічних, проектних, геологорозвідувальних робіт, геодезичні та геохімічні дослідження та спорудження розвідувальних свердловин. Згідно з П(С)БО 33 витрати на спорудження розвідувальних свердловин можуть визнаватися активами з розвідки запасів корисних копалин.

Оскільки стадія пошуково-розвідувальних робіт, зазвичай, є тривалою в часі, на дату річного балансу підприємство зобов'язане оцінювати активи з розвідки запасів корисних копалин на наявність ознак можливого зменшення їх корисності. Про зменшення корисності активів на розвідку запасів корисних копалин можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

- період розвідки у межах визначеної ділянки (території) закінчився або закінчиться протягом найближчого часу та не очікується його продовження;
- витрати на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території) на наступний рік підприємством не передбачені;

- видобуток обсягу запасів корисних копалин, який встановлено за результатами розвідки запасів, у межах визначеної ділянки (території) технічно неможливий та/або економічно недоцільний і підприємство вирішило припинити роботи.

Сума зменшення корисності активів з розвідки запасів корисних копалин визначається та відображається в обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». До найбільш важливих ознак зменшення корисності активів при розвідці корисних копалин згідно з даним стандартом також слід відносити:

- суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі діяльності, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;

- перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю;

- суттєві зміни способу використання активу, які негативно впливають на діяльність щодо проведення розвідувальних робіт.

Кінцевим результатом на стадії пошуково-розвідувальних робіт є підтвердження (визнання) підприємством технічної можливості та/або економічної доцільності подальшого видобутку природних ресурсів. У П(С)БО 33 та МСФЗ 6 не наведено конкретних положень з приводу визначення моменту, коли технічна можливість або економічна доцільність подальшого видобутку природних ресурсів стають очевидними. Тому підприємству необхідно виробити власну облікову політику з цього приводу з використанням професійного судження. Видобувне підприємство може використовувати досвід з цього питання інших країн, а також галузеві стандарти обліку, за умови, коли така політика не суперечитиме положенням П(С)БО.

Окремі фахівці вважають, що при визначенні технічної можливості або економічної доцільності подальшого видобутку природних ресурсів істотним чинником є існування ймовірних розвіданих запасів корисних копалин. Для бухгалтерського обліку це досить невизначена фаза, оскільки не завжди такі

факти можуть бути підтверджені документально. Таким документом може бути рішення управлінського персоналу про визнання розробки родовища доцільною (чи недоцільною) і початку робіт з видобутку корисних копалин.

Якщо ухвалюється рішення про недоцільність розробки родовища, витрати, що пов'язані з розвідкою запасів корисних копалин, включаються до складу витрат звітного періоду.

У разі, якщо ухвалюється рішення про початок виробничої діяльності при розробці родовища, згідно норм П(С)БО 33 сформовані активи з розвідки запасів корисних копалин мають визнаватися у складі виключно нематеріальних активів. Проте, під час здійснення пошуково-розвідувальних робіт також здійснюються витрати, які призводять до створення основних засобів, що не передбачено цим П(С)БО. З огляду на це, доцільно усі обліковані активи з розвідки запасів корисних копалин в обліку поділяти на два види: матеріальні та нематеріальні з їх деталізацією за такою схемою (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Класифікації активів з розвідки запасів корисних копалин

Необхідність такого поділу активів з розвідки запасів корисних копалин впливає з характеру відповідних активів. Окремі з них явно належатимуть до категорії основних засобів (транспортні засоби, бурові установки), а інші – підпадають під визнання їх нематеріальними активами (наприклад, ліцензія на право здійснення розвідувальних робіт). До того ж матеріальний актив може використовуватися під час розробки нематеріального активу і таким чином формувати його вартість. Для прикладу, до вартості нематеріального активу з оцінки технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин може бути віднесена амортизація обладнання, що використовувалось при виконанні таких робіт. Також можуть використовуватись інші активи з розвідки запасів корисних копалин, і значна їх частина складатиметься з витрат, понесених в процесі будівництва розвідувальних свердловин або шахт.

При визначенні того, чи є актив за своїм характером об'єктом основних засобів чи нематеріальних активів, необхідно враховувати призначення створюваного активу: такого, що має фізичну форму і є предметом самостійного використання в процесі операційної діяльності (матеріального активу), або створюваного для отримання інформації про доцільність видобування корисних копалин (нематеріального активу).

Наприклад, звичайна свердловина, яка використовуватиметься для видобування ресурсів, однозначно є матеріальним активом, тобто об'єктом основних засобів. Проте розвідувальна свердловина може в кінцевому результаті призвести тільки до отримання знання – інформації про наявні ресурси. Тому виправданим є підхід, згідно якого витрати, що відносяться до будівництва розвідувальних, випереджувальних експлуатаційних, нагнітальних свердловин або витрати щодо геологічних чи геофізичних робіт, мають класифікуватися як нематеріальні активи.

В. Орлова і С. Кафка класифікують витрати, що визнаються активами з розвідки та оцінки запасів корисних копалин, на три групи:

- як необоротні матеріальні активи – бурове устаткування, спеціальне обладнання для розвідки надр та ін.;

- нематеріальні активи – вартість придбаних дозволів, ліцензій на розвідку тощо;

- витрати на розвідку та оцінку запасів [153, с. 80].

Виділення в окремих, як вони зазначають, клас активів витрат на розвідку та оцінку ними мотивується тим, що такі витрати на розвідку корисних копалин певний час впродовж значного періоду не списуються на поточні витрати, а обліковуються як капітальні інвестиції на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». До складу нематеріальних активів вони відносяться на підставі відповідного рішення щодо технічної можливості та економічної доцільності промислового видобутку на конкретному родовищі, як це передбачено П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин». Усі такі витрати спочатку капіталізуються та відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а потім відносяться до відповідних матеріальних чи нематеріальних необоротних активів.

Виходячи із класифікації активів розвідки запасів корисних копалин як основних засобів або нематеріальних активів, підприємству необхідно сформулювати облікову політику як в частині оцінки цих активів після їх визнання, так і в частині розкриття інформації про них.

У зв'язку з цим, облік витрат на розвідку та визначення якості запасів корисних копалин доцільно вести на окремих рахунках третього порядку до синтетичного рахунку 15 «Капітальні інвестиції» – 15.1.1 «Створення матеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин» та 15.1.2 «Створення нематеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин», виходячи з економічної сутності та призначення створюваних активів.

Сформовані у повному обсязі та передані за актами в експлуатацію матеріальні активи з розвідки запасів корисних копалин, включаючи й ті, що беруть участь у створенні інших активів з розвідки запасів корисних копалин, логічно обліковувати на рахунках нижчих порядків чи аналітичних позиціях до рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». При визнанні таких активів слід здійснювати їх оцінку за фактично понесеними

витратами на їх створення. Амортизацію тих активів, які використовуються у процесі створення інших активів з розвідки запасів, можна обліковувати на окремому рахунку нижчого порядку 13.1.1 «Знос (амортизація) активів з розвідки запасів корисних копалин».

Наприклад, якщо бурова установка використовується тільки на етапі розвідки, то вона за своїм характером є об'єктом основних засобів і буде класифікуватися як матеріальний актив. Амортизація вказаної бурової установки відображає частину вартості такого матеріального активу, що задіяна для створення нематеріального активу з розвідки запасів корисних копалин, тобто розвідувальної свердловини. Тому амортизацію установки варто розглядати як капіталізовані витрати та включати до складу первісної вартості свердловини або шахтного ствола. Аналогічно амортизація резервуарів, що використовуються для зберігання рідких субстанцій з розвідувальних свердловин, чи витрати на їх оренду можуть включатися до вартості нематеріального активу з розвідки запасів корисних копалин.

Відповідно, після підтвердження технічної можливості або економічної доцільності подальшого видобутку природних ресурсів, тобто коли діяльність з розвідки і оцінки припиняється, підприємство зобов'язане:

- припинити капіталізацію витрат на формування матеріального чи нематеріального активу з розвідки запасів корисних копалин;
- провести перевірку визнаних активів з розвідки запасів корисних копалин на наявність ознак можливого зменшення їх корисності;
- перевести (рекласифікувати) активи з розвідки запасів корисних копалин до складу нематеріальних активів та відповідним чином відобразити ці процеси в системі обліку.

Якщо ж добування природних ресурсів у межах визначеної ділянки визнано безперспективним – активи з розвідки запасів корисних копалин списуються на витрати звітного періоду.

Пропоновані господарські процеси в обліку видобувного підприємства відобразатимуться бухгалтерськими записами, що подані у таблиці 2.2.

Типові кореспонденції рахунків при створенні активів з розвідки запасів корисних копалин

Дебет рахунку	Кредит рахунку	Зміст операції
15.1.1 «Створення матеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин», 15.1.2 «Створення нематеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин»	20 «Виробничі запаси», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторами», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» та ін.	Віднесено витрати з розвідки та визначення якості запасів корисних копалин на формування первісної вартості матеріального чи нематеріального активу з розвідки запасів корисних копалин
10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	15.1.1 «Створення матеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин»	Визнано закінчені витрати зі створення матеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин у складі основних засобів чи інших необоротних активів
15.1.2 «Створення нематеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин»	13.1.1 «Знос (амортизація) активів з розвідки запасів корисних копалин»	Нарахована амортизація матеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин, використовуваних для створення нематеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин
12 «Нематеріальні активи»	15.1.2 «Створення нематеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин»	Капіталізовані витрати з розвідки корисних копалин на підставі акта визнано як нематеріальний актив

Такий порядок дозволить окремими позиціями на рахунках 15 «Капітальні інвестиції» формувати первісну вартість створюваних активів, які на підставі актів про прийняття в дію відносяться до складу відповідного виду необоротних активів з подальшою їх амортизацією.

Запровадження запропонованої системи обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин дозволить одержувати деталізовану інформацію про капіталізовані і поточні витрати з метою визначення напрямів їх списання і джерел погашення.

2.2. Облік витрат з розробки родовищ корисних копалин

Після ухвалення рішення, що запаси промислового значення є підтвердженими і родовище варто експлуатувати, починається процес його освоєння або розробки. Освоєння потрібне для забезпечення доступу до запасів природних ресурсів та переходу безпосередньо до процесу видобування. Доступ до мінеральних природних ресурсів, що знаходяться в надрах землі, може забезпечуватися різними способами, зокрема, через будівництво свердловин, шахтним способом або ж через видобування у відкритих кар'єрах. Кожен із зазначених методів видобування корисних копалин має свої особливості, вимагає значних витрат на розробку і підготовку родовищ до промислового видобутку, що суттєвим чином впливає на формування та способи капіталізації таких витрат у системі бухгалтерського обліку і звітності. Існує також специфіка у виконанні робіт, структурі витрат та у їх покритті після завершення промислового видобутку, консервації чи закритті родовищ корисних копалин та відновленні природного середовища.

Варто вказати на певні розбіжності у трактуванні терміну «розробка» у національних та міжнародних облікових стандартах і ухваленій у конкретній галузевій практиці.

У П(С)БО 33 і МСФЗ 6, що стосуються визнання та обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин, не наводиться інформація щодо діяльності з розробки або витрат на розробку родовищ. Проте, у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та відповідному міжнародному стандарті МСФО 38 визначено поняття розробки як застосування підприємством/установою результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Розробку родовищ природних ресурсів після завершення їх розвідки і оцінки можна вважати окремим етапом при здійсненні якого-небудь внутрішнього проекту, що визнається обліковими стандартами. Згідно П(С)БО 8 та МСФЗ 38 на етапі розробки за будь-яким внутрішнім проектом

підприємство, як правило, може ідентифікувати нематеріальний актив за умови, що цей актив приносить можливі економічні вигоди для підприємства у майбутньому. Отже, коли підприємство здійснює витрати, що відповідають за характером розробці, то ці витрати можуть бути капіталізовані та представлені в обліку як окремі об'єкти нематеріальних активів.

У контексті ж галузевої практики, розробка – це етап діяльності видобувного підприємства, коли ідентифікований запас природних ресурсів готується до промислового освоєння, тобто видобування (наприклад, робота з будівництва шляхів доступу до родовища мінерального ресурсу, зняття верхнього шару ґрунту, зведення шахт, свердловин, трубопроводів та інших споруд із забезпечення видобувної діяльності).

Зазначені роботи більше підпадають під сферу будівельної діяльності з метою зведення активів, які у подальшому використовуватимуться для видобування корисних копалин, ніж під витрати з розробки, що визначені обліковими стандартами, зокрема П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та аналогічним МСФЗ 38.

Відповідно до вітчизняного законодавства, зокрема Кодексу України про надра, діяльність з розробки родовищ корисних копалин з подальшою їх експлуатацією можлива лише після отримання спеціального дозволу на користування надрами щодо видобування корисних копалин та сплати за це відповідного збору.

Не справляється збір за видачу спеціальних дозволів лише державним дитячим спеціалізованим санаторно-курортним закладам за здійснення видобутку мінеральних вод у частині, що використовується для лікування на їх території. По суті, видобувному підприємству знову ж таки потрібно взяти участь в аукціоні та понести всі пов'язані з цим витрати, аналогічно до отримання спеціального дозволу на геологічне вивчення родовищ корисних копалин на стадії пошуково-розвідувальних робіт.

Проте, якщо облік витрат щодо отримання ліцензії на пошук і розвідку запасів корисних копалин регламентовані П(С)БО 33 та МСФЗ 6, то витрати,

понесені для отримання спеціального дозволу, не входять у сферу дії цих стандартів. У зв'язку з цим, виникає потреба в економічному та логічному осмисленні порядку відображення в обліку витрат на отримання спецдозволів на розробку місць видобування природних ресурсів, а основне – порядку, способів, варіантів їх віднесення на кінцеві фінансові результати.

Витрати на отримання права на розробку природних ресурсів досить значні, що потребує глибокого обґрунтування можливих напрямів їх фінансового забезпечення, порядку списання в системі бухгалтерського обліку і перенесення на новостворену продукцію. Так, Приватним акціонерним товариством «Добра вода» за придбання Ліцензії (спеціального дозволу) на користування надрами, виданої Державною службою екології та надр України, та Дозволу на спеціальне водокористування, виданого Управлінням екології та природних ресурсів Тернопільської обласної адміністрації, в загальній сумі сплачено 337,5 тис. грн.

Слід зазначити, що сучасна система вітчизняного бухгалтерського обліку базується на концепції багатоваріантності. Застосування такої концепції передбачено вітчизняними та міжнародними обліковими нормами, за якими можливі альтернативні підходи до оцінки та відображення в системі обліку фактів господарського життя. Про можливість та потребу у застосуванні варіантності в обліку, його історичні і теоретичні засади акцентують у своїх наукових працях багато науковців. Зокрема проф. Легенчук С. Ф. стверджує, що для складання та подання фінансової звітності підприємству необхідно самостійно визначати облікову політику з врахуванням бухгалтерських виборів [111, с. 93]. Про необхідність переходу від жорсткої регламентації до вільного вибору методів та способів обліку на основі професійного судження зазначають також М. Пушкар [197, с. 24], Т. Каменська [74, с. 41-42], М. Шигун [255, с. 355].

Через відсутність нормативного регулювання зазначеного питання, важливо визначити варіанти бухгалтерського обліку та списання витрат на отримання спеціальних дозволів щодо розробки місць видобування природних

ресурсів, зокрема й дозволів на видобування води і спеціальне водокористування.

Виходячи з теоретичного обґрунтування та нормативного регулювання подібних операцій, можливі підходи у відображенні в обліку витрат на отримання дозволів з розробки корисних копалин ілюструє рис. 2.3.

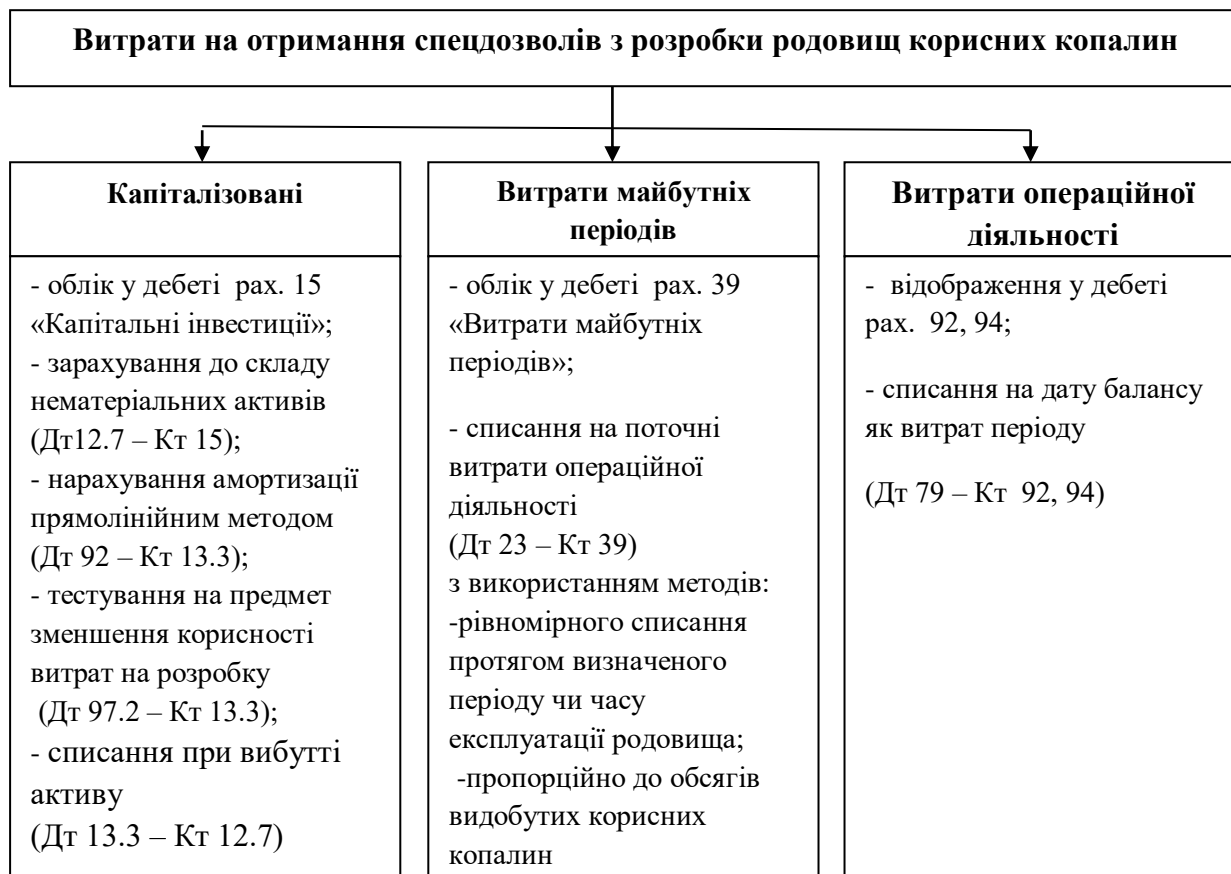


Рис. 2.3. Варіанти обліку та списання витрат на отримання дозволів щодо розробки родовищ корисних копалин

Логічно виокремити три варіанти відображення в обліку таких витрат та їх подальшого списання:

1. Облік у складі капітальних інвестицій з подальшим зарахуванням до нематеріальних активів, амортизацією за визначеним в обліковій політиці підприємства методом (зазвичай, прямолінійним), списання при вибутті за рахунок накопиченої амортизації. Такий порядок передбачений, як зазначалось, П(С)БО 33 для обліку витрат на розвідку запасів природних ресурсів, що не

стосується розробки родовищ. Подібний метод можна застосувати й до витрат на отримання спецдозволів на розробку родовищ корисних копалин. Проте він не завжди вигідний для підприємства, оскільки визнання таких витрат нематеріальними активами знижує показники ліквідності підприємства. Крім цього, на великі проміжки часу розтягується процес перенесення їх вартості, враховуючи, що такі витрати довгий час (поки не будуть завершені розвідувальні роботи й не буде відповідного рішення про технічну можливість та економічну доцільність експлуатації родовища) можуть обліковуватися як капітальні інвестиції на рахунку 15. Далі ще потрібно амортизувати їх як об'єкти нематеріальних активів протягом строку корисного використання родовища.

2. Відображення у складі витрат майбутніх періодів з наступним списанням на поточні витрати по мірі експлуатації родовищ одним із двох методів: рівномірним протягом певного часу експлуатації родовища, наприклад, 24 місяців; пропорційно до обсягів видобутої мінеральної сировини з попереднім визначенням прогнозованої суми таких витрат, що припадає на одиницю видобутку. Такий спосіб прийнятний для видобувного підприємства, особливо його перший варіант, оскільки дозволяє маневрувати витратами. Втім його застосування для уникнення непорозумінь з податковими органами потрібно чітко прописати в обліковій політиці підприємства.

3. Віднесення в повній сумі в момент виникнення до витрат поточного періоду. Такий підхід протирічить бухгалтерському принципу відповідності доходів і витрат. Проте, виходячи із професійних суджень, він міг би застосовуватися у випадках, коли родовище виявилось неперспективним, очікувані запаси копалин не підтвердилися або виявлено їх невідповідну якість та інше за аналогією з прописаними нормами, що діють при списанні вартості дозволів на розвідку корисних копалин.

Наступною стадією підготовчого етапу з розробки родовищ природних ресурсів є побудова відповідної інфраструктури, що забезпечує нормальний хід процесу видобування корисних копалин. Такі роботи супроводжуються

значними витратами, більшість з яких капіталізується з перетворенням в окремі об'єкти необоротних активів. Проте, певна частина таких витрат може вважатися поточними з віднесенням їх до витрат періоду, а окремі з них – визнаватися витратами майбутніх періодів. Методи такого обліку й списання витрат прямо залежать від специфіки видобувної діяльності, способів вилучення із надр землі корисних копалин.

Найбільш складною є інфраструктура при видобуванні ресурсів шахтним методом. Будівництво шахт для видобування вугілля та інших копалин – процес довготривалий, що потребує значних фінансових ресурсів, виконується, зазвичай, спеціалізованими будівельними організаціями. Для розробки підземних родовищ слід підготувати зони видобування, облаштувати вертикальну або похилу виробку (ствол шахти) для піднімання і транспортування копалин на поверхню. Крім безпосередньо ствола шахти для забезпечення діяльності зводиться багато інших споруд основного та допоміжних виробництв (парокотельні, станції водопостачання і водовідливу, компресорні та вентиляційні установки). Також видобувний процес має бути забезпечений складним обладнанням (машинами для вирубки і транспортування породи, промисловим кріпленням, очисними спорудами й іншими).

Витрати на зведення чи придбання перелічених і подібних об'єктів капіталізуються та обліковуються на підприємстві як окремі одиниці необоротних активів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» з подальшою їх амортизацією і віднесенням на собівартість продукції.

Деяко інший порядок характерний для розробки родовищ корисних копалин, видобування яких проводиться відкритим (кар'єрним) способом. Технологія видобутку природних ресурсів відкритим способом включає два самостійні процеси, витрати і собівартість за кожним з яких обчислюються окремо як:

- розкриття пласту та інші роботи з розробки родовищ;
- видобування корисних копалин та їх переробка (табл. 2.3).

**Господарські процеси при видобуванні природних ресурсів
відкритим способом**

Види робіт		Процеси
1. Розкриття пласту	Буропідривні роботи	Підготовка і розробка родовищ
	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	
2. Видобування корисних копалин	Буропідривні роботи	Операційна діяльність з видобування і заготівлі сировини
	Видобування переміщення породи	
	Транспортування до місця зберігання і переробки	
	Водовідведення і дренаж	
	Інші виробничі і загально-дільничні роботи	

При відкритому способі видобування корисних копалин підготовленими до основної виробничої діяльності вважаються розкриті й оголені пласти порід, які після їх видобування і доставки до місця переробки визнаються як сировина та інші запаси. Усьому цьому передуює процес розробки кар'єру, родовища з достатньо значними обсягами робіт і витрат.

Такі витрати згідно з принципом відповідності не слід вважати витратами поточного періоду, оскільки здійснені витрати ще не забезпечені доходами. Їх також не можна капіталізувати та обліковувати як необоротні активи через фізичну відсутність таких активів.

Керуючись бухгалтерським принципом відповідності доходів і витрат, згадані витрати на розробку логічно вважати витратами майбутніх періодів, відображати в обліку та балансі як особливий вид оборотних активів з

подальшим їх розподілом і списанням на собівартість виготовленої із видобутої сировини продукції. Тут важливим є обрання способу списання таких витрат.

Н. Гудзь, М. Кузів, Н. Михайлишин, узагальнюючи практику видобування вугілля відкритим способом, розглядають такі можливі варіанти перенесення витрат із розробки родовищ на собівартість продукції видобувної галузі:

- витрати на розкривні роботи повністю включають до собівартості видобутку вугілля поточного місяця, якщо обсяг підготовлених за результатами розкриття запасів дорівнює обсягу видобутого у звітному місяці вугілля;

- витрати на розкривні роботи списуються на собівартість видобутку вугілля в межах обсягу видобутого вугілля за фактичною собівартістю 1 тонни підготовлених запасів звітного місяця, а інша частина фактичних витрат списується у дебет рахунку «Витрати майбутніх періодів», якщо такі підготовлені запаси більші за видобуток і частина з них буде видобуватися пізніше;

- витрати на розкривні роботи включаються у собівартість видобутку вугілля (якщо видобуток перевищує підготовлені запаси на звітний місяць), а різниця між видобутком вугілля і підготовленими запасами списується на поточні витрати з рахунку «Витрати майбутніх періодів» за середньозваженою собівартістю 1 тонни підготовлених запасів вугілля на початок звітного періоду [144, с. 45-46].

Фактично, тут у трьох варіаціях розглядається лише один варіант відображення витрат на розробку кар'єру, про який уже згадувалось раніше, – попереднє зарахування витрат на розкриття до витрат майбутніх періодів та облік на відповідному рахунку 39 з наступним їх віднесенням до собівартості видобутих ресурсів пропорційно до обсягів видобутку. Спосіб капіталізації таких витрат не розглядається, оскільки такі витрати не можуть бути визнані окремим об'єктом необоротних активів.

Повне списання вартості розкривних робіт на поточні витрати автори пропонують лише у разі, якщо процес видобування триватиме всього один

звітний період (місяць). Такий підхід неприйнятний з практичної точки зору, оскільки процес відкриття кар'єрів для видобування корисних копалин (тим більше, вугілля) є досить тривалим. Відтак, як правильно зазначають науковці, витрати на підготовку кар'єру до промислового видобутку мають обліковуватися на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з наступним списанням їх на поточні витрати діяльності.

На наш погляд, на відміну від запропонованого пропорційного способу таке списання доцільніше проводити на рівномірній основі протягом певного обмеженого часу експлуатації кар'єру (наприклад 24 місяці) з таких міркувань:

- на практиці важко визначити орієнтовні запаси корисних копалин для розрахунку прогнозованої величини витрат майбутніх періодів на одиницю видобутої сировини;

- відкриті кар'єри можуть експлуатуватися тривалий, а іноді необмежений час, що надто розтягує списання таких підготовчих витрат, ускладнює розрахунки, робить інформацію про їх розподіл несуттєвою.

Я. Крупка та А. Романчук пропонують в окремих видобувних підприємствах використовувати напівфабрикатний метод калькулювання собівартості продукції, коли результатом видобування є власні напівфабрикати, оцінені за фактичною собівартістю, до якої входять і підготовчі витрати щодо розкриття кар'єрів з видобування нерудних матеріалів. Пізніше ці напівфабрикати за даною оцінкою передають в подальшу переробку для випуску готової продукції [99, с. 102-103].

Такий підхід в обліку руху сировинних ресурсів можливий лише у певних видобувних галузях, зокрема, у цегельному виробництві, на базі якого проводили дослідження зазначені автори. Проте його не можна вважати раціональним у видобуванні вугілля, природного газу, мінеральних вод, оскільки такі видобуті ресурси не зазнають суттєвої переробки після їх добування з надр, не змінюють свою форму і зміст ресурсу, а після певного доопрацювання передаються на реалізацію покупцям.

Одним зі способів вилучення корисних копалин із земних надр є видобування за допомогою свердловин. Так здійснюється видобування нафти, природного газу, мінеральної й побутової води та інших рідинних і газоподібних природних ресурсів.

Особливості видобувного процесу у нафтогазовій промисловості та їх вплив на організацію обліку досліджувало багато науковців. Зокрема, слід виділити наукові роботи Пилипів Н. І. [163], Кафки С. М., Орлової В. К. [153]. Тут треба наголосити, що будь-яку свердловину, її побудову, експлуатацію, закриття можна прирівняти до завершеного інвестиційного проекту, у якому поєднуються:

- інвестиційна діяльність в період виконання розвідувальних робіт і побудови свердловини;

- операційна діяльність під час її експлуатації з перенесенням через амортизацію та прибуток раніше вкладених у будівництво ресурсів на результати такої діяльності, повною декапіталізацією здійснених витрат при закритті родовища.

Саме у зазначених галузях найбільшу частку у складі витрат займають капіталізовані витрати на спорудження розвідувальних та експлуатаційних свердловин, будівництво інших об'єктів, пов'язаних з їх експлуатацією, які надалі в період промислової експлуатації потребують перенесення частинами, через амортизацію на поточні витрати операційної діяльності (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Орієнтовна структура капітальних та поточних витрат на видобування окремих видів природних ресурсів свердловинним способом

(у відсотках)

№ з/п	Видобувна галузь	Капітальні витрати	Операційні витрати
1.	Видобування нафти	65,0	35,0
2.	Видобування природного газу	70,0	30,0
3.	Видобування мінеральної води	80,0	20,0

На даний час, наприклад, у ПрАТ «Добра вода» обліковується 4 свердловини, з яких використовується лише одна первісною вартістю 282,5 тис. грн., дві інше вартістю, відповідно, 270 та 280 тис. грн. законсервовано, а ще одна вважається неперспективною.

Капіталізовані витрати можуть списуватися на поточні результати як через амортизацію необоротних активів, так і включенням частинами витрат майбутніх періодів до поточних витрат операційної діяльності. Більшість капітальних витрат на розробку родовищ з видобуванням корисних копалин свердловинним методом визнаються необоротними активами та з початком експлуатації свердловин зараховуються або до нематеріальних активів (як витрати на отримання ліцензій на розвідку, спецдозволів на видобування корисних копалин), або відображаються в обліку як основні засоби.

При видобуванні копалин свердловинним методом основними засобами крім звичних будівель, споруд, машин, транспортних засобів та інструментів визнається цілий ряд специфічних активів. Так, у нафтогазовій промисловості особливими видами основних засобів є:

- нафтові та газові свердловини – оцінюються за вартістю будівництва чи придбання, амортизуються, зазвичай, за прогресивно-дегресивними нормами згідно з Податковим кодексом з врахуванням прогнозних періодів виснаження запасів на конкретних родовищах;

- капіталізована вартість нафтогазових активів – переважно має оцінюватися за справедливою вартістю, амортизується по кожному родовищу з використанням виробничого методу з врахуванням величини розвіданих запасів;

- технологічна нафта і газ – не амортизується, оскільки має необмежений термін використання;

- газосховища – зазвичай мають природне походження, тому амортизуються лише капіталізовані витрати на їх облаштування, обладнання щодо закачування, викачування запасів, підтримування у сховищах необхідного тиску тощо.

У підприємствах з видобування мінеральних вод значну питому вагу займають витрати на амортизацію й обслуговування свердловин, трубопроводів, резервуарів та іншого обладнання для перекачування, зберігання, фільтрування, розливу води. Більшість зазначених витрат виникає на підготовчому етапі при розробці родовищ, капіталізується і переноситься на готову продукцію частинами через нарахування амортизації визнаних об'єктів необоротних матеріальних чи нематеріальних активів.

Серед витрат підготовчого періоду можливо виокремити окремі витрати, що не відповідають встановленим ознакам активів. Їх не можна визнати ні основними засобами, бо не представляють конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних функцій (п.4 П(С)БО 7), ні нематеріальними активами, що отримані в результаті розробки і можуть бути ідентифікованими, придатними до використання чи реалізації з отриманням економічних вигод у майбутньому (п. 7 П(С)БО 8). Водночас, такі витрати не можна вважати поточними, оскільки не дотримується принцип відповідності: витрати здійснені у поточному періоді, а доходи щодо них можуть бути одержані лише у майбутньому. До них варто відносити витрати на відведення і підготовку земельної ділянки під майбутнє родовище, зняття родючого ґрунту та непродуктивної породи, перебазування на нові об'єкти землерийної техніки, бурових установок та інші.

Такі витрати на розробку родовищ слід класифікувати як витрати майбутніх періодів, обліковувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» та списувати на поточну діяльність рівномірно протягом певного періоду або пропорційно до обсягів видобутку.

Серед витрат на розробку родовищ можуть зустрічатися ще й витрати на облаштування тимчасових комунікацій, необхідних для проведення підготовчих робіт: підведення до місця розробки електроенергії, води, пари, будівництво під'їзних шляхів, тимчасової огорожі та інше. Якщо такі об'єкти не передбачені у титульних списках на облаштування родовищ, то їх варто кваліфікувати як тимчасові нетитульні споруди та обліковувати серед інших

необоротних матеріальних активів на субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» з використанням визначеного для таких об'єктів порядку списання як до малоцінних необоротних активів.

Загалом, розгалужена структура робіт і витрат, пов'язаних з розробкою родовищ з видобування корисних спонукає до багатоваріантності їх відображення в обліку та списання за рахунок відповідних джерел. У кожному випадку застосування того чи іншого методу має бути прописано в обліковій політиці видобувного підприємства.

2.3. Варіанти обліку природних ресурсів в процесі операційної діяльності видобувних підприємств

На фоні сучасних ринкових відносин необхідне удосконалення методологічних основ обліку процесів, які відіграють вирішальну роль у побудові інформаційної системи підприємства і визначають технологію обліку. Система обліку процесу видобування, переробки корисних копалин та випуску на їх базі готової продукції у різних галузях має суттєві відмінності.

При вирішенні управлінських завдань виробничої діяльності в підприємствах, які як сировину використовують природні ресурси, важливо ураховувати особливості, зокрема, таких напрямів діяльності: геофізичні й бурові роботи, видобування природних копалин, їх транспортування, переробка та збут готової продукції.

Після підготовчих робіт з розробки родовища та створення всіх необхідних природних, технологічних та організаційних умов розпочинається, власне, сам процес видобування природних ресурсів. Добування корисних копалин, як зазначалося раніше, це сукупність технологічних операцій з вилучення та переміщення, на поверхню частини надр, що вміщує корисні копалини [164], а витрати на видобування природних ресурсів – це витрати, понесені для підняття корисних копалин з надр для їх подальшого використання у виробничо-господарській діяльності підприємства.

Враховуючи специфіку діяльності добувних підприємств витрати на видобування природних ресурсів вважаються виробничими витратами підприємства, пов'язаними із заготівлею сировинних ресурсів для здійснення виробництва. Тому, як правильно зазначають Я. Крупка та А. Романчук, у видобувних підприємствах змінюється традиційна схема обороту ресурсів при здійсненні операційної діяльності і замість традиційних процесів (постачання – виробництво – збут) для них характерними є видобування, переробка і збут [99, с. 23]. Для забезпечення діяльності слід виокремити ще й процес постачання: придбання необхідного обладнання, енергоресурсів та інших. Основними факторами процесу видобування вважаються засоби праці та сама праця. Для процесу переробки, крім зазначених двох факторів, важливим елементом є предмети праці – природна сировина, одержана в процесі видобування. На останній стадії предметами збуту вважається готова продукція, випущена в процесі переробки природних ресурсів (рис 2.4).

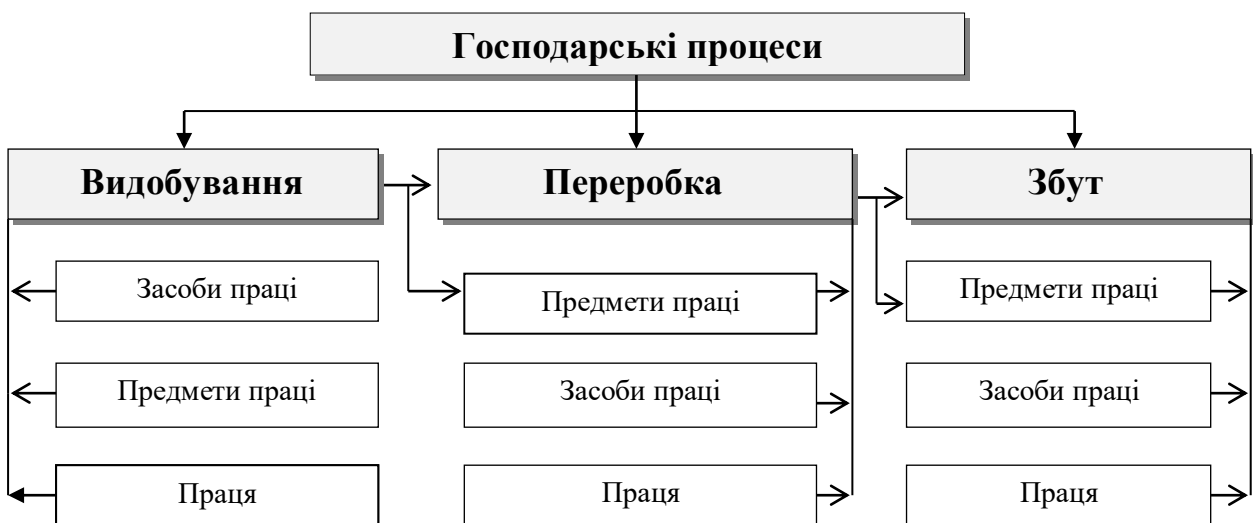


Рис. 2.4. Основні процеси та фактори виробництва у видобувних підприємствах

Найперше слід констатувати, що усі зазначені процеси здійснюються у рамках операційної діяльності. У окремих галузях їх зміст, тривалість та вартісний вимір є різними. В одних більшість витрат концентрується у процесі видобування, у інших – при переробці видобутих природних ресурсів у готову

продукцію, ще в інших значну питому вагу займають процеси і витрати, пов'язані з підготовкою продукції до реалізації та її продажу.

Для прикладу, у вугільній, газовій галузі основним процесом є видобування. Видобуті копалини не зазнають суттєвих змін при їх переробці (окрім очищення, збагачення, подрібнення, сортування, зберігання) та в природній формі доставляються до споживача. Значними витратами супроводжується саме зберігання й транспортування такої продукції.

У металургійній, нафтопереробній галузі, промисловості будівельних матеріалів основним є процес переробки видобутих копалин у готову продукцію. У металургійній промисловості, крім комбінатів повного циклу (від видобування руди до випуску прокату), діють підприємства, що здійснюють свою діяльність на окремих його стадіях: гірничорудні – займаються лише видобуванням і збагаченням руди: суб'єкти переробної металургії – виплавляють чавун, сталь, виробляють прокат і феросплави. Взаємовідносини та розрахунки між ними здійснюються на договірній основі.

Не менш складною є технологія переробки сирової нафти у нафтопереробній галузі. До процесів основного виробництва у нафтопереробці, що вважаються окремими об'єктами обліку і впливають на формування витрат та калькулювання собівартості продукції, відносяться:

- підготовка сирової нафти до переробки, її зневоднення і знесолення;
- первинна та вторинна перегонка нафти, її поділ на бензинові, гасові та дизельні фракції, газойль і мазут;
- каталітичний і термічний крекінг, каталітична очистка, каталітичний риформінг на облагороджування бензину й отримання ароматичних вуглеводнів, вісбрекінгу та гідровісбрекінгу, термічний крекінг парафінів, термопідготовка сировини для виробництва нафтового коксу й інші;
- гідроочистка бензинових, гасових, дизельних і газойльових фракцій вакуумного газойлю, масел та парафінів, легкий і важкий гідрокрекінг вакуумного, гідрокрекінг залишкового сировини, гідрування керосино-газойлевої, газойлевої фракції та вакуумного дистиляту;

- коксування і контактна переробка нафтових залишків, виробництво електродного коксу в процесі термоконтактного крекінгу;

- переробка та сіркоочистка газу і газового конденсату - полімеризація бутан-бутиленової, пропан-пропіленової та пентан-аміленової фракції, виробництво метил-трет-бутилового ефіру, алкілування, виробництво поліізобутилену, компримування газу прямої перегонки нафти та інші;

- виробництво машинних масел - деасфальтизація, депарафінізація, селективна, адсорбційна, контактна, лужна та гідродочистка масел та інші;

- виробництво твердих і рідких парафінів - вакуумна перегонка та обезмаслювання парафінного дистилату, адсорбційне і перколяційне очищення парафіну, депарафінізація дизельного палива, виробництво нормального парафіну методом «Парекс» та в «киплячому» цеоліті;

- виробництво спеціального піролізного коксу, бітумів, кабельних мас, мастик, в'язучих речовин, мастил, церезину, присадок до палив та олів, спеціальних рідин, захисних мастильних покриттів, емульсолів, замазок, суспензій, загусників, дистильованих нафтових кислот, синтетичних жирних кислот, спиртів синтетичних, піноутворювачів, інгібіторів корозії й інших;

- виробництво каталізаторів і адсорбентів;

- виробництво поліпропілену, інертного газу та сухого льоду, миючих засобів і сировини для виробництва інших видів продукції.

Такі складні процеси характерні для великих нафтопереробних заводів (НПЗ), які організаційно та юридично відділені від нафтовидобувних підприємств. Тому й облік витрат на видобування й переробку нафти ведеться окремо, а видобута нафта у видобувних підприємствах обліковується як готова продукція, а у НПЗ - як вхідна сировина.

У виробництві будівельних матеріалів таких як цегла, стінові блоки, в'язучі та облицювальні матеріали виробничий процес, як і в металургії та нафтопереробці проходить у кілька стадій (переділів) і якраз на них припадає найбільша частка робіт і затрат. Я. Крупка та А. Романчук об'єднують видобування і переробку мінеральної сировини та пропонують для обліку

витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств промисловості будівельних матеріалів застосовувати попередільний метод та його напівфабрикатний варіант [99, с. 101-103].

Як видно з рисунку 2.5, на першому переділі формуються виробничі витрати з видобування сировини з врахуванням відповідної частки розподілених витрат майбутніх періодів на геолого-розвідальні та розкривні роботи. На цьому ж етапі в обліку формується собівартість напівфабрикатів, якими є підготовлена до виробництва сировина кар'єрного господарства. За даною оцінкою напівфабрикати передаються до формувального переділу, на якому з вхідної сировини виготовляється майбутня готова продукція (цега-сирець, заготовки стінових і облицювальних виробів та інших конструкцій).

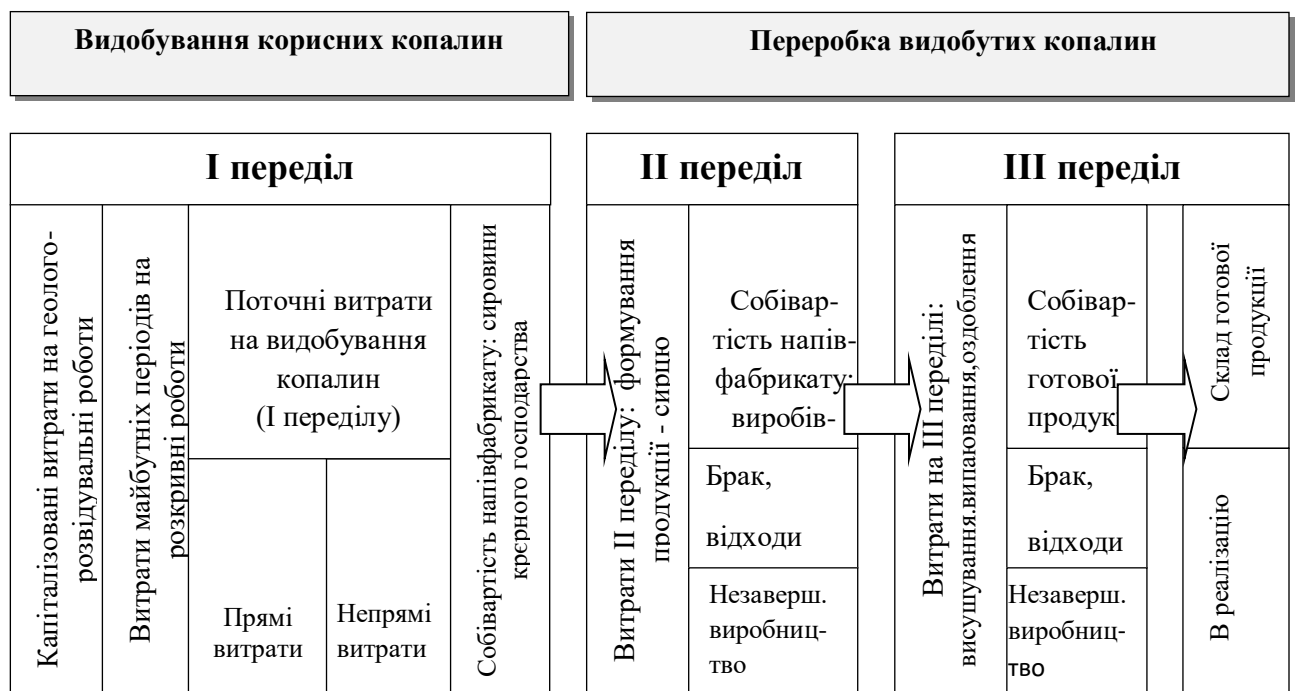


Рис. 2.5. Напівфабрикатний варіант калькулювання собівартості продукції з виробництва будівельних матеріалів

На завершальному переділі дані напівфабрикати доводяться до стану готової продукції в процесі пропарювання, висушування, випалювання, оздоблення і декоративного покриття. Собівартість таких напівфабрикатів

разом з витратами, здійсненими на останньому переділі, й становлять фактичну собівартість готової продукції.

Такий порядок обліку витрат та калькулювання собівартості вигідний тим, що дає можливість визначати величину витрат і собівартість на кожному етапі проходження мінеральних копалин – від добування сировини й до її переробки в готову до використання у будівництві продукцію. Водночас, недоліком такого варіанту є надмірна деталізація в оцінці собівартості на етапах виробничого циклу. Об'єктивності таких даних можуть завадити:

- сучасна автоматизована система загального виробничого циклу і неможливість чіткої фіксації витрат на кожному переділі;
- наявність значної частки непрямих витрат у собівартості кожного переділу, що вимагають розподілу між видами продукції;
- перманентний характер виникнення витрат від постійної виробничої діяльності, коли можливість визначення фактичної собівартості виникає лише за результатами звітного періоду (місяця), через що така інформація є запізнілою і не дає очікуваного ефекту для поточного управління.

Через це більш прийнятним є застосування безнапівфабрикатного варіанту обліку, коли собівартість визначається лише за результатами обліку останнього переділу, а витрати за попередніми переділами розраховуються щомісячно з врахуванням залишків незавершеного виробництва. Витрати за кожним переділом, пов'язаних з випуском продукції, можна обраховувати детальніше у системі управлінського обліку.

Багатоваріантність щодо складу господарських процесів та структури витрат на різних етапах роботи видобувних підприємств вносить свої особливості й у їх операційну діяльність, пов'язану саме з видобуванням та переробкою природних ресурсів.

Ці особливості пов'язані, найперше, з розгалуженою структурою цехів і виробничих підрозділів, технологією виробництва в окремих галузях з видобування та переробки корисних копалин. Для прикладу, у

нафтогазовидобувних підприємствах організаційно-виробнича структура включає такі цехи основного виробництва:

- видобування нафти і газу;
- збирання, зберігання та внутрішньовиробничого транспортування видобутих корисних копалин;
- підтримки пластового тиску;
- підготовки і перекачування нафти;
- газокомпресорного (розподільчого) обслуговування тощо.

Крім цього, роботу основних цехів обслуговує велика група допоміжних підрозділів: поточного і капітального ремонту свердловин, електропостачання, паро- водопостачання, прокатно-ремонтного обслуговування обладнання та контрольовано-вимірювальних приладів, автоматизації виробництва, проведення науково-дослідних робіт, інші технологічно необхідні підрозділи.

Процес видобутку нафти і газу включає комплекс взаємопов'язаних технологічних операцій, до яких входить:

- облаштування свердловини і спуск глибиннонасосного обладнання;
- запуск свердловини у дію;
- транспортування нафти і газу до сховищ;
- сепарація (розділення нафти і газу);
- транспортування нафти і газу із сховищ на переробку;
- підготовка нафти до переробки (очищення від води та механічних домішок);
- транспортування очищеної нафти до місць її переробки.

Перші дві стадії стосуються підготовчого етапу, витрати за якими капіталізуються з наступним їх віднесенням частинами на поточну діяльність в процесі видобування нафти і газу.

На структуру витрат безпосередній вплив також мають способи видобування нафти:

- фонтанний – вилучення нафти із свердловини відбувається за рахунок внутрішньопластового тиску нафти. Даний спосіб вважають

високопродуктивним з незначними витратами. Однак, він може застосовуватись за наявності значного тиску у пластах, на початковій стадії експлуатації родовищ;

- компресорний – шляхом закачування повітря або нафтового газу у пласти, що створює додатковий тиск і забезпечує вихід нафти на поверхню. Потребує додаткових витрат електроенергії, спалювання газу, створення у структурі видобувного підприємства цеху для забезпечення тиску на пласт;

- глибинно-насосний – використання спеціального обладнання (насосних станцій) для викачування нафти зі свердловини. Потребує великих капітальних вкладень та значних енергетичних витрат. Однак, через сучасні обмеженість і труднощі доступу до даного виду ресурсів він є найбільш розповсюдженим.

Не менше організаційно-технологічних особливостей, що суттєвим чином впливають на ведення обліку та здійснення контролю мають підприємства з видобування вугілля, руди та нерудних матеріалів. Видобування даних корисних копалин може проводитись наземним (відкритим) чи підземним способами. При першому процесу видобування передують облаштування кар'єрів, зняття верхнього шару ґрунту, будівництво відповідної інфраструктури (під'їзних шляхів, виробничих і охоронних споруд, підведення комунікацій). В іншому випадку видобування вугілля ідеях інших копалин проводиться шахтним способом. Побудовані шахти, як й свердловини за умовами визнання вважаються об'єктами основних засобів. На них розповсюджуються встановлені обліковими стандартами правила оцінки (переоцінки), способи перенесення вартості на продукцію через амортизацію.

Тоді як при наземному способі видобування облаштування самих кар'єрів (крім спорудження допоміжної інфраструктури) до основних засобів відносити не передбачено, оскільки цілісний актив не сформований, понесені лише витрати на виконання підготовчих робіт. Ці витрати також повинні капіталізуватись, але в інший спосіб, ніж шахти та свердловини.

Процес вуглевидобування не вирізняється великими технологічними складнощами. Після очищення від породи, сортування вугілля транспортується

до місць зберігання готової продукції, яка відпускається споживачам або на збагачувальні фабрики. Вугільна галузь вирізняється високою трудомісткістю і фондомісткістю і низькою матеріаломісткістю. На продуктивність видобування впливає довжина і товщина пластів (лави).

Видобування залізної та іншої руди тісно пов'язане з її переробкою. Для таких виробництв характерним є застосування попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Металургійна галузь включає: видобуток, збагачення, грудкування та агломерування залізної руди, виробництво чавуну, сталей і прокату, феросплавів, коксування вугілля, виробництво вогнетривких та допоміжних матеріалів для них (флюсових вапняків тощо). Головними продуктами в металургії, що одержуються в результаті послідовної переробки видобутої залізної руди, є:

- із залізної руди чавуну;
- із чавуну сталі;
- із сталі прокату.

Послідовність виробничого циклу з виготовленням відповідних видів продукції за окремими стадіями подана на рис. 2.6.

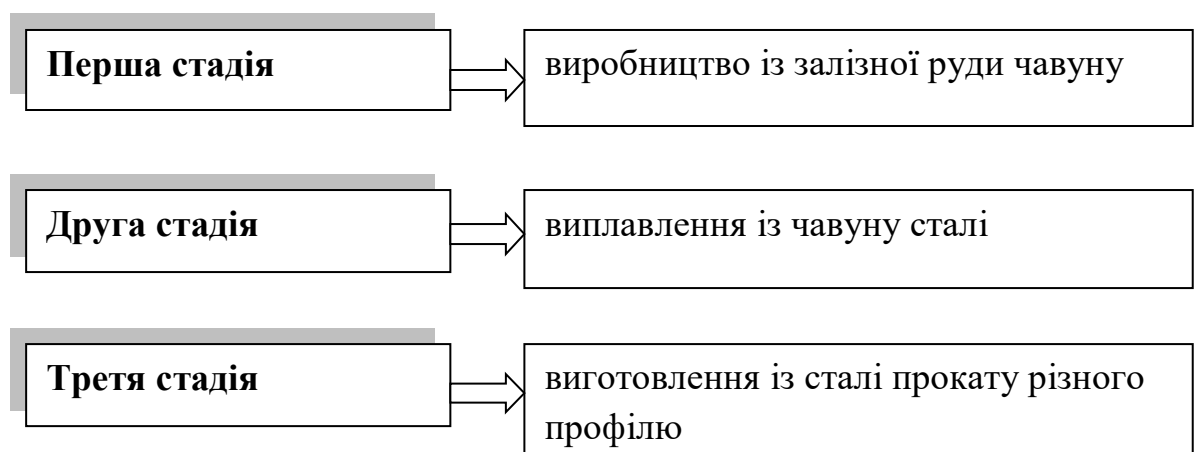


Рис. 2.6. Стадії виробничого циклу у металургії

Така послідовність виробничого процесу вимагає застосування попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. У підприємствах чорної металургії використовується, зазвичай,

напівфабрикантний варіант попередільного методу. На кожній стадії калькуюють собівартість напівфабрикатів і відображають у бухгалтерському обліку їх передачу у наступний переділ.

На першій стадії калькуляційною одиницею є 1 тонна чавуну і феросплавів, на другій – 1 тонна виплавленої сталі, на третій – 1 тонна прокату або теоретична його вага. Інший вимірник застосовують при калькулюванні собівартості продукції, яку відпускають покупцям в погонних метрах або штуках. Це стосується двотаврових балок, швелеру, кутової та листової сталі, залізничних і трамвайних рейок та інших фасонних профілів металу.

Витрачання напівфабрикатів попередньої стадії показують у виробничих витратах наступної окремою комплексною статтею: у собівартість сталі входить собівартість чавуну, а в собівартість прокату – собівартість сталі. Як видно, напівфабрикати власного виробництва оцінюються за фактичною собівартістю, а сировина і напівфабрикати, що надійшли зі сторони відносяться на витрати виробництва за цінам придбання.

Певні особливості характерні й у виробництвах будівельних матеріалів, що в якості сировини використовують видобуті нерудні матеріали. У цій галузі видобування природної сировини проводиться, зазвичай, у відкритих кар'єрах. Тому до операційних витрат у кожному періоді добавляється частина капіталізованих витрат майбутніх періодів, пов'язаних з відкриттям кар'єру.

Загалом, виробничий цикл у більшості підприємств промисловості будівельних матеріалів (наприклад, з виробництва цегли, цементу, гіпсів, вапна) включає кілька стадій. Найхарактернішими серед них можна вважати:

Видобування —————> Переробку —————> Збут

Операційна діяльність видобувних підприємств включає, насамперед, процес видобування природних ресурсів. Вони можуть здійснювати переробку добутих ресурсів з виготовленням готової продукції та її збутом покупцям. Облік витрат у кожному випадку та на кожному етапі може вестись по різному.

Перший варіант. Видобувне підприємство є постачальником сировини для інших суб'єктів. Процес видобування корисних копалин для нього є основним виробництвом. Поточні витрати обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Собівартість формується на підставі фактично понесених витрат на видобування, очищення, сортування, транспортування та інших з врахуванням частини раніше капіталізованих витрат на підготовку місць видобування та забезпечень на їх закриття у майбутньому. Калькуляційною одиницею служить одиниця видобутку природної сировини (тонна, кубічний метр та інші), за якою проводиться відпуск продукції покупцям та розрахунки за неї. Прикладом є шахти вугільної промисловості, гірничо-збагачувальні комбінати.

Другий варіант. Видобування проводиться для власних виробничих потреб, коли видобуті копалини вважаються заготовленою сировиною для власної переробки та виготовлення продукції. Процес видобування корисних копалин для таких підприємств слід вважати допоміжним або підсобним виробництвом. Поточні витрати обліковуються на окремому субрахунку рахунку 23 «Виробництво». Собівартість формується на підставі фактично понесених витрат на видобування, очищення, сортування, транспортування на склад сировини. Калькуляційною одиницею служить одиниця видобутку (тонна, кубічний метр та інші), за якою видобута сировина оприбутковується на склад, що в обліку відображається записом з кредиту рахунку 23 субрахунку «Допоміжні (підсобні) виробництва» у дебет субрахунку 201 «Сировина і матеріали». По мірі використання сировини проводиться її списання на витрати основного виробництва одним з відомих методів оцінки запасів при їх вибутті, що визначається прийнятою обліковою політикою видобувного підприємства (ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, методом ФІФО, нормативних затрат тощо). У собівартості виготовленої продукції використана сировина обліковується як прямі матеріальні витрати. Такий порядок застосовується у галузях, де за обсягами витрат і часом переважає переробка

природної сировини у порівнянні з її заготівлею, наприклад, у фарфорово-фаянсовій промисловості.

Третій варіант. Стосується галузей, де видобування сировини та її переробка тісно пов'язані, обидва процеси проходять перманентно у чіткій послідовності і у незначних проміжках часу. У таких виробництвах у безперервному процесі здійснюється заготівля та первинна обробка видобутої сировини, передача її уже як напівфабрикатів у подальшу переробку з виходом на готову для реалізації продукцію. Такий виробничий процес доцільно обліковувати з використанням попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 N 373, попередільний метод застосовується у підприємствах, «... коли перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного і короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожен з яких або група яких являє собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва (наприклад, в хімічній, нафтохімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, харчовій галузях промисловості). Попередільний метод обліку застосовується також у виробництвах з комплексним використанням сировини» [129]. При попередільному методі, здебільшого, застосовується напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Витрати на виробництво, починаючи з підготовки або обробки видобутої сировини і до випуску кінцевого продукту, обліковуються за кожним переділом, фазою, стадією, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому переділі. Собівартість продукції, випущеної на кожній наступній стадії складається з витрат за нею та собівартості напівфабрикатів, випущених на попередніх фазах виробництва.

Подібну методику доцільно використовувати у цегельному виробництві, де технологією передбачено три фази виготовлення продукції (рис. 2.7).

Добування	Виймання глини із надр землі	- витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи;
	Транспортування до місця обробки	- паливо на технологічні цілі; - витрати на утримання і експлуатацію обладнання;
	Вилежування в буртах	- плата за використання природних ресурсів (орендна плата)
Формування напівфабрикатів	Зважування і відпуск у виробництво;	- напівфабрикати власного виробництва (глина); - допоміжні матеріали;
	Змішування складових	- витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи;
	Формування цегли-сирцю	- паливо на технологічні цілі; - витрати на утримання і експлуатацію обладнання; - зворотні відходи; - загальновиробничі витрати
Термічна обробка	Висушування	- напівфабрикати влас. виробництва (цегла-сирець); - допоміжні матеріали;
	Обпалювання	- витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи;
	Сортування і відокремлення браку	- паливо на технологічні цілі; - витрати на утримання і експлуатацію обладнання; - зворотні відходи; - загальновиробничі витрати; - втрати від браку

Рис. 2.7. Технологічні процеси та структура витрат у виробництві цегли

Виробничий процес передбачає три фази, які, фактично, можна вважати переділами. Перший пов'язаний з процесом видобування природної сировини, два інші – з її переробкою та випуском готової продукції. На першому етапі собівартість видобутої сировини формується переважно з витрат на виймання глини з надр, її транспортування та платежів за використання природних ресурсів. У наступних – до собівартості напівфабрикату добавляються витрати, понесені на кожному переділі. В кінцевому випадку визначається фактична собівартість виготовленої продукції.

До неї варто би додати частку витрат минулих періодів, понесених при відкритті і облаштуванні кар'єру. Проте, такі витрати уже могли бути відшкодовані (перенесені у собівартість) у перших кілька періодів. В деяких випадках, відкриття нових пластів природної сировини проводиться паралельно з видобуванням. Тому витрати на виконання таких робіт входять до поточної собівартості у момент їх виникнення.

Ще однією проблемою у цій галузі є створення фінансового забезпечення майбутніх витрат на закриття кар'єру після завершення його експлуатації. Ці витрати можуть бути значними, оскільки виникає потреба в завезенні великої кількості ґрунту для того, щоб засипати кар'єр, вирівняти ландшафт, укласти зверху родючий шар ґрунту чи висадити лісові насадження.

Згідно національних П(С)БО такі забезпечення мають створюватися при введенні в дію місць видобування з віднесенням таких витрат на збільшення первісної вартості об'єктів та їх подальшою амортизацією. Оскільки за видобування нерудних матеріалів до бюджетів різних рівнів сплачується орендна плата, а об'єкт основних засобів не створюється і не амортизується, то й виконати цю умову національних стандартів немає можливості.

Враховуючи зазначене, доцільно такі забезпечення створювати за рахунок поточної собівартості видобутих копалин. На підставі розрахунку потреби у фінансових ресурсах на закриття кар'єрів проводиться розподіл майбутніх витрат між періодами відомими способами:

- рівномірним (визначена сума розбивається на певну кількість періодів, наприклад, 3 роки або 36 місяців. Кожного місяця $1/36$ суми відноситься до поточних витрат діяльності;

- пропорційно до прогнозних запасів і фактичного обсягу видобутку. Для прикладу, потреба в коштах на закриття кар'єру складає 600000 грн. Прогнозні запаси копалин – 300000 кубічних метрів. У звітному періоді видобуто 8000 кубічних метрів природної сировини. Звідси, до поточних витрат операційної діяльності у даному періоді доцільно віднести 16000 грн. таких забезпечень ($8000 \times 600000 : 300000$).

Дану суму в обліку варто добавляти до витрат першого переділу – видобування природної сировини записом:

Дебет субрах. 231 «Виробництво - видобування»,

Кредит субрах. 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

Детальніше порядок і варіанти формування та обліку забезпечень на закриття місць видобування корисних копалин розглядаються у наступному питанні.

В цілому ж, у видобувних підприємствах витрати операційної діяльності, що формують собівартість видобутої сировини і виготовленої з неї продукції включають:

- минулі витрати підготовчого періоду (пов'язані з підготовкою і розробкою родовищ та місць видобування корисних копалин) – включаються до поточного періоду частинами через амортизацію шахт, свердловин, родовищ чи списання витрат майбутніх періодів;

- власне поточні витрати операційної діяльності, пов'язані з видобуванням і переробленням природної сировини у готову продукцію;

- витрати, пов'язані зі створенням резервів (забезпечень) на закриття місць видобування та приведення земельних ділянок до природного стану.

Чітке розмежування зазначених витрат дозволить одержувати об'єктивну інформацію про результати видобувного процесу та ефективність проектів з видобування та переробки природних ресурсів загалом.

2.4. Облік робіт і витрат при закритті (консервації) родовищ корисних копалин

Особливим видом діяльності з реалізації проекту щодо видобувних підприємств є також роботи із закриття родовищ, демонтажу обладнання, відновлення ділянок з рекультивацією порушених земель. Такі витрати можуть бути досить значними. Оскільки вони виникають уже після припинення видобування і закриття родовищ і не мають відповідного фінансового забезпечення.

З метою дотримання бухгалтерського принципу відповідності змінами та доповненнями до п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженими Постановою Міністерства фінансів України від 5.03.2008 р., № 353, рекомендовано первісну

вартість об'єктів основних засобів збільшувати з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цих об'єктів і приведення земельних ділянок, на яких вони розташовані, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель) [167].

Звідси випливає, що таке забезпечення створюється:

- якщо законодавством чи іншими нормами передбачено демонтаж, переміщення об'єктів основних засобів, приведення (рекультивація) земельних ділянок до стану, придатного до використання;

- на підставі обґрунтованого розрахунку потреби у фінансовому забезпеченні, що проводиться з врахуванням прогнозних витрат на здійснення таких заходів;

- з віднесенням таких забезпечень на збільшення первісної вартості об'єктів та їх подальшою амортизацією.

Щодо обов'язків з рекультивації порушених земель діє низка законодавчих і нормативних актів. Це й Земельний кодекс України (ст. 166), Закон України «Про охорону земель» (ст. 52), а донедавна ще діяла постанова Ради Міністрів Української РСР від 14.07.1976 р., яка втратила чинність лише у 2016 р, де були детально викладені норми щодо рекультивації земель, збереження та раціонального використання родючого шару ґрунту при розробці родовищ корисних копалин і торфу, проведенні геологорозвідувальних, будівельних та інших робіт. У нових законодавчих і нормативних актах йдеться лише про один напрямок рекультивації земельних ділянок – сільськогосподарський, хоча рекультивація може здійснюватися й з інших причин, наприклад, за лісогосподарським, водогосподарським, рекреаційним, будівельним та ін.

Роботи з рекультивації порушених земель включають гірничотехнічну та біологічну рекультивацію. До першої входять роботи зі знімання і складування родючого шару ґрунту; формування відвалів шахт, кар'єрів; вирівнювання

поверхні, закріплення відвалів, бортів та кар'єрів, засипання шахтних провалів, закріплення їхніх бортів; хімічна меліорація токсичних ґрунтів; покриття вирівняної поверхні шаром родючого ґрунту, облаштування доріг, виїздів, вирівнювання дна і бортів при створенні на місці розробок водойм. Біологічна рекультивация включає комплекс заходів зі створення сприятливого водно-повітряного та поживного режимів ґрунту для сільськогосподарських культур, лісонасаджень.

Певна річ, такі роботи вимагають значних матеріальних і фінансових ресурсів, а для створення відповідних забезпечень під майбутні витрати необхідні детальні прогностичні розрахунки. Такі розрахунки доцільно проводити інженерними й економічними службами видобувного підприємства ще в період будівництва і розробки родовищ з оформленням відповідних актів та передаванням до бухгалтерії для включення витрат до первісної вартості нововведених об'єктів, що відповідає запису:

Дебет субрах. 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

Кредит рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» та ін. – на фактичну собівартість придбаних (побудованих) об'єктів;

Кредит субрах. 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» – на суму створеного резерву для забезпечення демонтажу, переміщення цих об'єктів після завершення їх експлуатації та приведення земельних ділянок під ними до стану, придатного для подальшого використання.

Введення об'єктів в дію на підставі Акта приймання-передачі основних засобів ф. ОЗ-1 оформляється бухгалтерським проведенням:

Дебет рах. 10 «Основні засоби»

Кредит субрах. 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

При проведенні таких розрахунків необхідно враховувати фактор часу та визначати розміри забезпечень з використанням системи дисконтування. На цьому наголошують В. Орлова та С. Кафка, пропонуючи на кожну дату балансу різницю між дисконтованою теперішньою величиною резерву у суміжних періодах відносити на фінансові витрати [153, с. 73-75].

Це впливає із П(С)БО 11 «Зобов'язання», яким передбачено відображення в балансі довгострокових зобов'язань за їх теперішньою вартістю, під якою розуміється дисконтована сума майбутніх платежів, яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання. Проте, як зазначено у даному стандарті, це стосується зобов'язань, на які нараховуються відсотки. Крім цього, порядок визначення теперішньої вартості має залежати від умов та виду зобов'язань.

Застосовувати такий складний метод, як дисконтування вартості майбутніх витрат у даному випадку не можна вважати оправданим з кількох причин:

- забезпечення витрат на демонтаж обладнання чи на відновлення природного середовища на місці родовищ є необхідною, обов'язковою умовою, тому згідно із П(С)БО 11 «Зобов'язання» можуть застосовуватися різні варіанти переоцінки величини майбутніх витрат залежно від умов та виду зобов'язань;

- за такими зобов'язаннями не передбачено нарахування відсотків, як за банківськими кредитами;

- такі забезпечення стосуються лише перерозподілу витрат за періодами всередині підприємства і не зачіпають інтересів сторонніх осіб;

- наперед на десятки років важко хоча б орієнтовно визначити майбутні витрати на закриття родовищ, тому приведення величини резерву на їх покриття до теперішньої вартості через систему дисконтування може мати значні похибки;

- за таких умов важко обрати реальну ставку дисконту. Використовувати для цього ставки банківського відсотка у даний час не зовсім коректно, адже він в Україні постійно коливається, значно завищений, що призведе до стрімкого зростання розрахункової величини, з огляду на велику кількість періодів (родовища з видобування корисних копалин можуть експлуатуватись десятки років).

- нарешті, експлуатація родовищ з видобування природних ресурсів пов'язана з багатьма іншими видами витрат: пошукових, що визнаються як нематеріальні активи і амортизуються; витрат майбутніх періодів на розробку родовищ, що мають бути розподілені між періодами експлуатації; капіталізованих витрат в основні засоби, що в період операційної діяльності мають переноситися на поточні витрати через амортизацію з врахуванням ліквідаційної вартості, тестуванням на предмет знецінення, виснаження місць видобування копалин та інших чинників.

Уведення до цих складних процедур ще й з використанням системи дисконтування забезпечень на покриття витрат, пов'язаних із закриттям родовищ корисних копалин, ще більше ускладнить облік, що може порушити його важливу якісну характеристику та загальне обмеження - «вигода вище витрат».

Враховуючи сказане, пропонуємо величину резерву на забезпечення витрат щодо закриття родовищ спочатку визначати, виходячи з величини поточних витрат на подібні роботи, а в наступні періоди проводити їх переоцінку з врахуванням загальновідомих факторів: індексу інфляції, доведення до справедливої вартості, з врахуванням ринкових та інших чинників. Такий порядок спростить процедуру резервування коштів під майбутні витрати.

З іншого боку, оскільки таке резервування коштів прямо пов'язане з основними засобами, регламентується відповідним П(С)БО 7, то й збільшення його величини має відноситись до інвестиційної діяльності, а не до фінансових витрат.

Інший підхід передбачений П(С)БО 11 «Зобов'язання», зокрема, змінами від 5.03.2008 р., де у п.18 зазначено, що після завершення робіт з демонтажу, переміщення об'єктів основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій вони розташовані, у стан, придатний для подальшого використання, залишок (недостаток) забезпечення на відновлення земельних ділянок має визнаватися іншим операційним доходом (або іншими

операційними витратами). Такий підхід не можна вважати коректним, оскільки об'єкт стосується інвестиційної діяльності, витрати на його створення, ліквідацію, а також доходи від такої ліквідації мали би визнаватися іншими витратами (доходами) та обліковуватися на відповідних рахунках 97 і 74, відповідних субрахунках 976 «Списання необоротних активів» та 746 «Інші доходи».

Розглянемо розрахунок необхідних забезпечень для закриття родовищ природних ресурсів, зокрема свердловини з видобування мінеральної сировини та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку на конкретному прикладі.

Умова: Підприємство витратило 30000 тис. грн. на будівництво (придбання) свердловини для видобування мінеральної сировини, яку планують експлуатувати протягом 10 років. Згідно з розробленим кошторисом, витрати на демонтаж обладнання у теперішніх цінах складають 500 тис. грн., а очікувані доходи від ліквідації об'єкта – 800 тис. грн. Через п'ять років (у зв'язку з інфляцією та з метою доведення вартості об'єкта до справедливої) свердловину було дооцінено на 20 %. Після завершення десятирічного терміну експлуатації свердловини фактичні витрати на її демонтаж на час списання об'єкта склали 660 тис. грн.

Витрати на демонтаж технологічного обладнання свердловини, відновлення земельної ділянки понад суми нарахованого забезпечення віднесені до інших витрат, що обліковуються на субрахунку 976 «Списання необоротних активів»

Бухгалтерські записи з необхідними розрахунками, пов'язаними з варіантами покриття витрат при ліквідації свердловин, родовищ чи інших місць видобування природних ресурсів, подані у таблиці 2.5. Витрати на ліквідацію родовищ за даним прикладом покривалися за рахунок забезпечень, нарахованих при введенні об'єкта в експлуатації та при його дооцінці. Недостатня сума списана на інші витрати, аналогічно до списання недоаморизованої частини основних засобів або інших необоротних активів.

Облік операцій з експлуатації та закриття свердловини

(в тис.грн.)

№ з/п	Зміст операції	Розрахунок	Сума	Бухгалтерський запис	
				Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1.	Прийнято свердловину від підрядника за актом		30 000	152	631
2.	Нараховано забезпечення на демонтаж обладнання		500	152	478
3.	Уведено об'єкт в експлуатацію	$30000+500=30500$	30 500	103	152
	Вартість, що амортизується	$30500-800=29700$			
4.	Нараховано амортизацію (знос) за перші п'ять років експлуатації прямолінійним методом	$(29700:10) \times 0,1 \times 5 = 14850$	14 850	91	131
5.	Дооцінено первісну вартість:				
	- в частині здійснених витрат на її придбання	$30000 \times 0,2 = 6000$	6 000	103	411
	- в частині забезпечення витрат на демонтаж	$500 \times 0,2 = 100$	100	103	478
6.	Дооцінено нарахований знос	$14850 \times 0,2 = 2970$	2 970	411	131
7.	Нараховано амортизацію (знос) за наступні п'ять років експлуатації	$[(29700+6600)-(14850+2970)]:5 \times 5 = 20950$	18480	91	131
8.	При ліквідації об'єкта:				
	а) списується вартість у межах зносу,	$14850+2970+18480$	36300	131	103
	а різниця - на інші витрати	$30500+6600-36300$	800	976	103
	б) списуються витрати на демонтаж				
	- у межах нарахованого забезпечення,	$500+100=600$	600	478	23
	а різниця - на інші витрати діяльності	$660-600=60$	60	976	23
	в) оприбутковано цінності від демонтажу обладнання як інші доходи		800	20	746

Такий підхід більш логічний, ніж віднесення їх до інших операційних витрат, оскільки операції з необоротними активами вважаються інвестиційною, а не операційною діяльністю.

Аналогічно, невикористані суми раніше створених забезпечень на демонтаж, переміщення таких об'єктів і приведення земельних ділянок до природного стану правильніше відносити до інших доходів та відображати у складів інвестиційної, а не операційної діяльності.

Надлишково нараховані суми таких резервів доцільно відображати записом за дебетом субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» і кредитом субрахунку 746 «Інші доходи», або через сторнування надлишкової суми зворотним записом. У звітній формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» списання невикористаних забезпечень чи недостатніх сум на покриття витрат щодо закриття об'єктів з видобування природних копалин пропонується відображати за відповідними статтями інших доходів (рядок 2240) чи інших витрат (рядок 2270), оскільки вони за своєю суттю не стосуються ні операційної, ні фінансової діяльності.

Таким чином можна вирішити важливе питання щодо фінансового забезпечення витрат при завершенні реалізації інвестиційного проекту з відкриття родовищ і видобування природних ресурсів та організації обліку, коли виникає необхідність виконання значних обсягів робіт, а доходів від проекту уже не передбачено.

2.5. Загальна схема обліку інвестиційного проекту з видобування та переробки природних ресурсів

З прийняттям змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що набули чинності з 1.01.2018 року, посилюється увага до підприємств, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення та розробки родовищ та видобування корисних копалин загальнодержавного значення. Разом із суб'єктами, що становлять суспільний інтерес, вони мають подавати та оприлюднювати фінансову звітність у розширеному складі з розкриттям інформації про платежі до бюджету, стан і перспективи розвитку та управління підприємством. Певна річ, у зазначених звітах, структуру і показника до яких має розробити Міністерство фінансів

України, буде міститися більш деталізована фінансова та нефінансова інформація про реалізацію важливих проектів з відкриття і закриття родовищ корисних копалин загальнодержавного значення, оскільки ці суб'єкти становлять суспільний інтерес. В системі їх бухгалтерського обліку слід формувати більш глибоку інформацію про використання природних ресурсів, забезпечувати її достовірність та оперативність.

Як правило, проекти з розробки родовищ корисних копалин є довготривалими та високовартісними інвестиційними проектами. З огляду на це, в обліковій системі виникає необхідність застосування нових підходів і методів в оцінці доходів і витрат, формування прогнозованої інформації щодо обсягів запасів та тривалості експлуатації родовищ, прогнозуванні майбутніх витрат на розробку та закриття таких родовищ, чіткого поділу витрат на капітальні та поточні, минулі і майбутні, створення дієвої системи резервування коштів на покриття витрат, що виникають після завершення промислової розробки та закриття родовищ, рекультивациі земель та приведення ділянок до природного стану. Таку інформацію має забезпечувати удосконалена система бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Оцінюючи інвестиційний проект з відкриття та видобування природних ресурсів загалом, важливо мати уяву про цілісну систему організації, обліку операцій на рахунках, способів покриття витрат за окремими етапами реалізації таких проектів. Незважаючи на неоднорідність таких операцій в окремих видобувних галузях, переважання одних та відсутність інших видів робіт, все ж можна в комплексі представити послідовність їх виконання та організацію обліку з метою глибшого вивчення особливостей діяльності видобувних підприємств, виокремлення важливих етапів життєвого циклу проектів.

На рисунку 2.8 схематично представлено узагальнену модель організації та обліку підготовки, експлуатації та закриття родовищ, у тому числі й свердловин, з видобутку корисних копалин. У ній в комплексі у розрізі етапів реалізації такого проекту розкрито увесь життєвий цикл родовища з видобутку природних ресурсів.

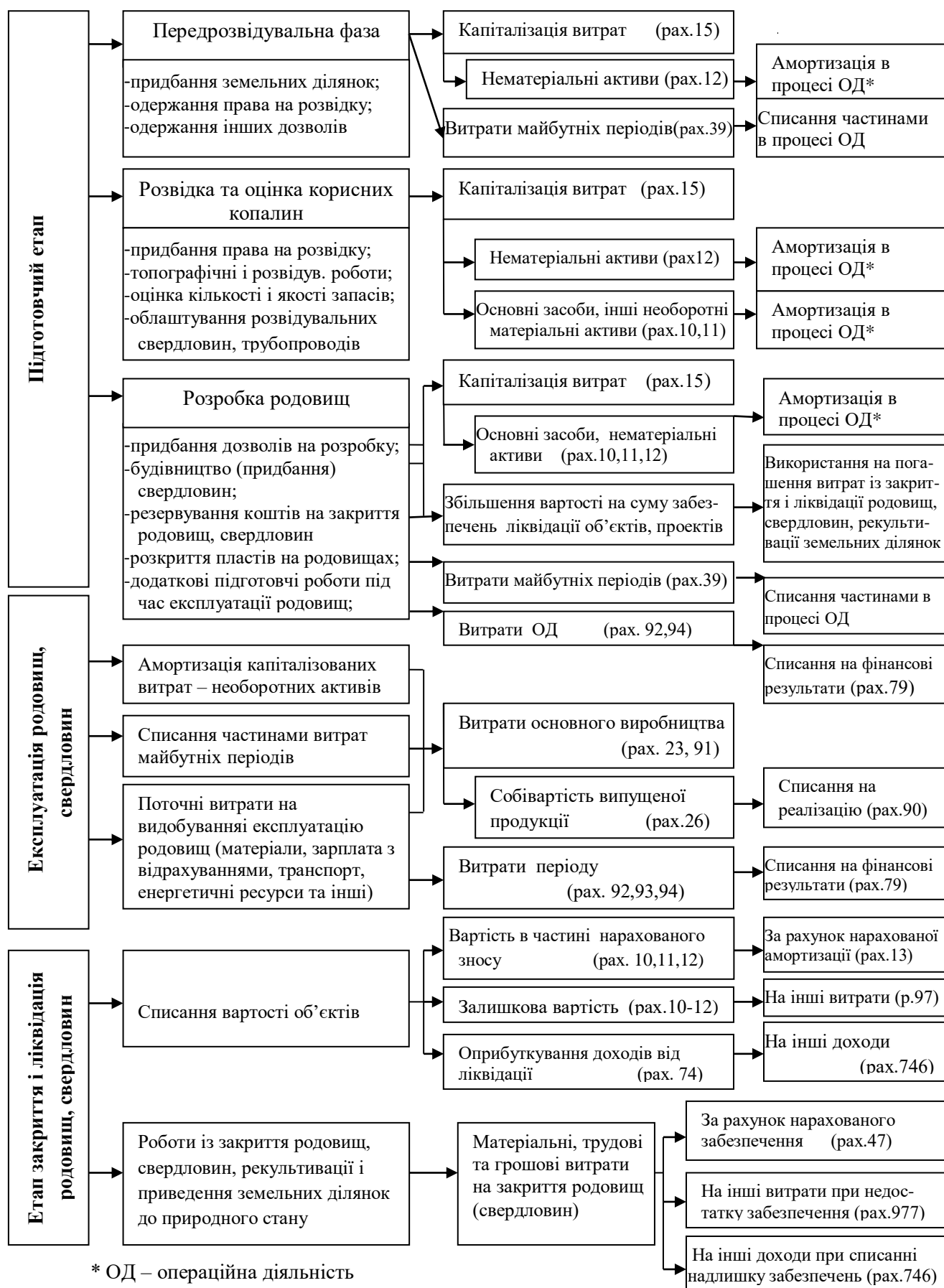


Рис.2.8. Структурно-логічна модель обліку за етапами інвестиційного проекту з видобування та переробки природних ресурсів

З врахуванням процесів і робіт на кожній стадії відображено особливості обліку капіталізованих та поточних витрат, формування резервів (забезпечень) для покриття витрат майбутніх періодів. На схемі подано можливі способи перенесення вартості сформованих активів і списання витрат на результати діяльності.

Так, на підготовчому етапі більшість витрат, пов'язаних з придбанням земельних ділянок, одержанням дозволів на розвідку чи проведення самої розвідки та оцінки корисних копалин мають капіталізуватися й відповідним чином обліковуватися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим зарахуванням їх до складу необоротних активів (основних засобів чи нематеріальних активів), які в процесі операційної діяльності амортизуються і таким чином переносяться на продукцію видобутку.

Витрати на підготовку і розробку родовищ можуть мати двоякий спосіб відображення в обліку та перенесення вартості на продукцію. Частина з них, що стосуються будівництва шахт, свердловин, аналогічно капіталізується в необоротні активи з подальшою амортизацією. Витрати на розробку кар'єрів з видобування вугілля, руди чи нерудних матеріалів відкритим способом підлягають попередній капіталізації через витрати майбутніх періодів. Порядок їх віднесення до собівартості видобутих копалин визначається згідно з прийнятою обліковою політикою конкретного підприємства.

Особливим видом витрат на даному етапі можуть бути створювані забезпечення (резерви) на закриття родовищ. Вони також капіталізуються, додаються до вартості відповідних об'єктів, що в майбутньому підлягатимуть ліквідації, що збільшує суму амортизації цих об'єктів.

Крім капіталізованих витрат на цьому етапі можуть мати місце й поточні витрати, що відносяться в момент їх виникнення на фінансові результати періоду. До них належать понесені витрати на підготовчому етапі, які не дали очікуваних результатів коли, як визначено МСФЗ 33 «Розвідка»:

- видобуток визначених запасів корисних копалин технічно неможливий або економічно недоцільний;

- закінчився строк дії ліцензії та інших спеціальних дозволів у межах визначеної ділянки і не очікується у найближчому майбутньому його продовження щодо розробки родовища та видобування корисних копалин [165].

На етапі експлуатації родовищ, свердловин облік ведеться за правилами операційної діяльності промислового підприємства. Минулі витрати, що понесені на підготовчому етапі і капіталізовані в основні засоби чи інші необоротні активи, у встановленому порядку амортизуються з віднесенням амортизаційних відрахувань до загальновиробничих, адміністративних чи інших витрат. В такому ж порядку частинами згідно прийнятої облікової політики відносяться до витрат операційної діяльності й витрати майбутніх періодів з подальшим включенням до собівартості видобутих запасів чи готової продукції.

В окремих видобувних галузях ці процеси можуть протікати по різному. У вуглевидобувній галузі, видобуванні природного газу, мінеральної та побутової води та деяких інших видобутих копалини не потребують особливої обробки і тому їх зразу можна вважати готовою продукцією, призначеною для реалізації споживачам. Собівартість такої продукції формується з поточних витрат на видобування, транспортування, очищення (збагачення), доведення видобутих ресурсів до відповідних стандартів, а також частини минулих капіталізованих витрат. Результат від реалізації такої продукції й формує ефект (вигоду) від інвестиційного проекту.

У деяких видобувних галузях процес є набагато складнішим, що відбивається і на системі обліку. У нафтовій галузі, металургії, промисловості будівельних матеріалів видобути ресурси вважаються сировиною для подальшої переробки. Якщо процес видобування організаційно відділений від процесу переробки те виконується різними юридичними особами, то це спрощує облік. Для видобувних підприємств в такому випадку видобути ресурси стають

готовою продукцією, що реалізується на договірній основі іншим суб'єктам для подальшої переробки. Для переробних підприємств придбані корисні копалини є вхідною сировиною, вартість якої разом з витратами на переробку входить у собівартість виготовленої продукції.

Складнішими є процеси, коли видобувне підприємство одночасно здійснює переробку корисних копалин. Як зазначалося, цегельні заводи з видобутої глини виготовляють будівельну цеглу. Це також стосується виробництва цементу і азбестоцементних виробів, вапна і гіпсу, керамзиту і віконного скла та багатьох інших виробництв.

Це ще раз підтверджує наявність багатоваріантності відображення в обліку витрат на видобування корисних копалин та експлуатацію родовищ, способів їх капіталізації і декапіталізації, розподілу за періодами та джерелами покриття. Саме тому при формуванні облікової політики підприємств з видобування та переробки природних ресурсів таким питанням має бути приділена особлива увага з метою чіткого визначення правил обліку відповідно з вітчизняним законодавством, національними та міжнародними обліковими стандартами. Загалом, чітко побудована система обліку, облікова політика щодо розробки, експлуатації та закриття родовищ з видобування природних ресурсів дозволить одержувати об'єктивну інформацію про хід реалізації таких проектів, способи та джерела покриття витрат.

Розділ 3. Облік видобування і випуску мінеральної води

3.1. Особливості здійснення господарської діяльності у сфері виробництва мінеральної води

Одним з важливих видів природних ресурсів, що активно використовуються в суспільно-господарській діяльності України, є мінеральні води. Економічний механізм щодо видобування і використання такого виду природних ресурсів як мінеральні води має свої особливості, які суттєвим чином впливають на методику та організацію обліку і контролю на підприємствах з випуску мінеральної води.

Згідно Класифікатора корисних копалин (ККК) ДК 008:2007, затвердженого наказом Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 12.12.2007 № 357, води підземні мінеральні – це природні підземні води об'єктів (родовищ), що характеризуються певним та стабільним фізико-хімічним складом, вмістом біологічно активних компонентів та сполук відповідно до кондицій, установлених для кожного об'єкта (родовища), які використовують без додаткового оброблення, яке може вплинути на хімічний склад та мікробіологічні властивості природного ресурсу [82].

Узагальнюючи статистичні дані, подані у додатку Б, слід констатувати, що в Україні розвідано та підготовлено до промислового використання майже 300 ділянок для видобування мінеральних підземних вод, які зосереджені більш, ніж у 200 родовищах. Експлуатаційні запаси розвіданих родовищ становлять 86717,5 кубічних метрів на добу за категоріями А+В+С1 та 1394,0 кубічних метрів на добу – за категорією С2. Із загальної кількості розвіданих родовищ мінеральних вод експлуатується біля 170 ділянок (82 %). Втім, через військові дії на сході та анексію Криму Росією в останні роки видобування мінеральних вод в Україні дещо скоротилося. Динаміку видобування і виробництва питної води, у тому числі й мінеральної, за останні роки наведено

у табл. 3.1. Загалом, найбільший спад спостерігається у 2014-2015 роках через те, що до розрахунку не включено Автономну республіку Крим і м. Севастополь, а також окуповані райони на сході України.

Таблиця 3.1

Динаміка виробництва мінеральної води в Україні за 2010-2016 рр.

Виробництво, млн. дал.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Води мінеральні негазовані	27,68	30,21	33,98	40,11	35,80	34,52	44,50
<i>Приріст, %</i>		9,0	12,5	18,0	-10,4	-3,4	28,9
Води мінеральні газовані	106,97	94,26	92,60	85,18	80,34	75,60	72,90
<i>Приріст, %</i>		-11,9	-1,8	-8,0	-5,6	-5,9	-3,6
Води невідсолюжені неароматизовані	34,59	32,48	40,80	52,35	49,52	48,59	49,22
<i>Приріст, %</i>		-6,1	25,6	28,3	-5,4	-1,9	1,3
Всього, млн. дал.	169,24	156,95	167,39	177,64	165,66	158,71	166,62
<i>Приріст, %</i>		-7,3	6,7	6,1	-6,7	-4,2	5,0

Джерело: за даними Держстату України (219)

Виробництво мінеральної води також тісно пов'язане з використанням природних ресурсів. На відміну від нафтовидобувної, металургійної та інших галузей видобута із земних надр вода не потребує значних витрат на її обробку та доведення до стану, готового до споживання.

На структуру витрат впливають як природні фактори, так і технологія та організація виробництва. Тому для дослідження питань щодо специфіки обліку господарських процесів та витрат не менш важливо визначити особливості галузі, в якій здійснює свою діяльність підприємство.

Так, щодо процесу видобування мінеральної води та діяльності таких підприємств загалом можна окреслити наступні особливості, що впливають на організацію господарської діяльності та структурування в обліку витрат, зокрема:

1. Наявність значних обсягів підготовчих робіт, зокрема, пошуково-розвідувальних, буріння пробних пошукових та розвідувальних свердловин з високим ступенем невизначеності та неможливість визнання в обліку витрат активами.

2. Буріння та підготовка до експлуатації свердловин та іншої виробничої та обслуговуючої інфраструктури. Підготовчі роботи з облаштування родовища здійснюються відповідно до проекту, у якому водночас із технічними даними, пов'язаними з видобутком корисних копалин, визначено також систему його облаштованості. Процес облаштування родовища вимагає крім будівництва свердловин ще й капітальних витрат на:

- спорудження промислу, до складу якого входять наземні будівлі (замірні вузли, автоматизовані установки, сепаратори, водоочисні споруди та ін.);
- встановлення промислових резервуарів;
- прокладення промислових трубопроводів для транспортування продукції від свердловин на площі родовища);
- побудова спеціальних споруджень (підземних чи наземних сховищ, автомобільних доріг, земляних валів, дамб, аварійних ємностей);
- побудова об'єктів соціальної інфраструктури (і пересувних містечок).

3. Поділ технології видобування на окремі послідовні процеси: підземний – експлуатація свердловин, насосних станцій, трубопроводів; наземний – транспортування видобутої води, технологічна очистка і обробка, розлив і пакування;

4. Специфічність основних виробничих об'єктів, місць видобування – територіальна розгалуженість свердловин і місць видобування, наявність геологічних особливостей, які впливають на процес видобування, різна потужність і способи підняття рідини на поверхню, що вимагає відокремленого обліку витрат та виходу продукції за кожною виробничою одиницею, місцем видобування.

5. Велика розгалуженість виробничої структури видобувних підприємств, яка включає значну кількість підрозділів основного та допоміжних виробництв, які надають послуги не лише основному виробництву, а й один одному, що вимагає розгалуженої системи обліку витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності, їх розподілу з метою калькулювання собівартості продукції.

6. Видобута мінеральна вода після незначних витрат на її очищення і насичення вуглекислим газом обліковується як готова продукція, а це обумовлює відсутність незавершеного виробництва, відтак відпадає потреба у його обліковуванні.

7. Безперервність виробничого процесу, однотипність технології та випущеної продукції свідчать про використання простого методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

8. Важливе місце у виробничому процесі відводиться підготовці пластмасової тари, а розлив, закорковування та етикетування продукції входить до основного виробництва а витрати на виконання таких робіт включаються до собівартості готової продукції.

Структурно-логічна схема технології видобування і розливу мінеральної води представлена на рисунку 3.1. За основу при розкритті послідовності технологічного процесу взято цех з розливу мінеральної води ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття».

До особливостей даної галузі слід також віднести велику енергоємність видобування мінеральної води, значні витрати на підготовку тари і пакувальні матеріали, транспортні витрати на доставку продукції до споживачів, необхідність резервування коштів на модернізацію чи закриття свердловин, організацію природоохоронних заходів. Водночас, при видобуванні природних ресурсів можуть виникати різні ускладнення (обвали породи, розриви трубопроводів, поглинання промивальних рідин, поломка інструментів у свердловині тощо), що викликає часті простої та супроводжується додатковими витратами на їх ліквідацію.

Процес видобування мінеральної води та діяльності відповідних підприємств пов'язаний з певними особливостями, які суттєво впливають на систему обліку і контролю, а саме: неможливість визнання в обліку витрат активами щодо буріння пробних пошукових та розвідувальних свердловин з високим ступенем невизначеності; високий рівень підготовчих робіт капітального і некапітального характеру та потреба у чіткому розмежуванні їх в

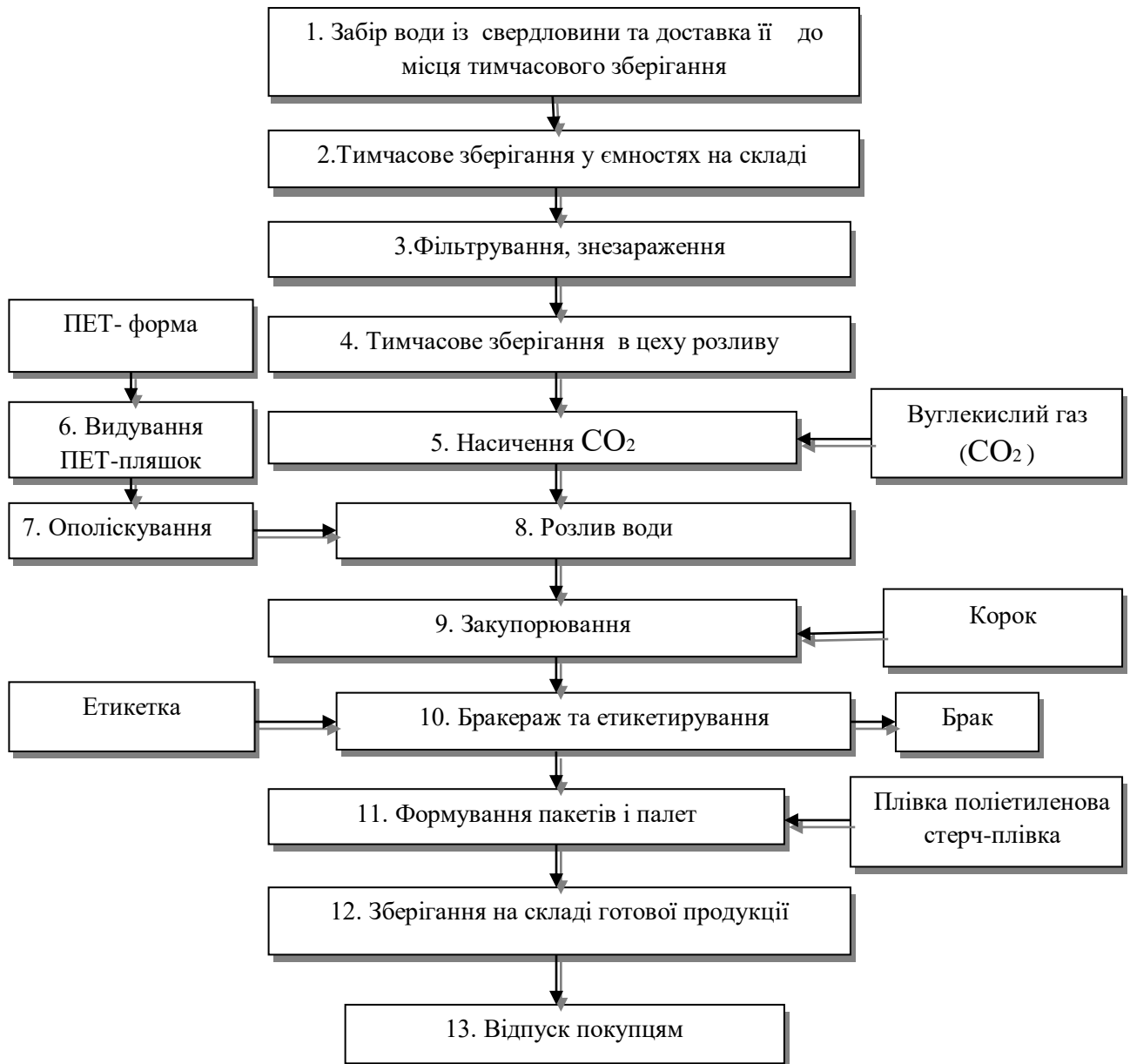


Рис. 3.1. Структурно-логістична схема виробництва мінеральної води

обліку у складі необоротних і оборотних активів; необхідність відокремленого обліку витрат та виходу продукції за кожною виробничою одиницею, місцем видобування з врахуванням їх специфіки; велика розгалуженість в системі обліку витрат за основними і допоміжними підрозділами, місцями виникнення та центрами відповідальності, їх розподілу з метою калькулювання собівартості продукції; порівняно незначні витрати на обробку видобутої мінеральної води і відсутність незавершеного виробництва; облік робіт і витрат з підготовки, закорковування й етикетування пластмасової і скляної тари, зазвичай,

здійснюється на одній технологічній лінії та обліковується у складі основного виробництва.

Поєднання в одній технологічній лінії видобування води, її транспортування, фільтрування, розливу, закупорювання та маркування, не дозволяє чітко виокремити, як у інших видобувних підприємствах, господарських процесів: видобування, обробки, збуту. Водночас, простежуються окремі стадії проходження сировини від свердловини і до повного завершення виробничого циклу і випуску готової продукції. За наведеною логістичною схемою до заготівельного етапу відноситься лише процес вилучення води зі свердловини чи джерела та доставка її до цеху основного виробництва. Якщо місце видобування і місце розливу значно віддалені одне від одного, то можуть виникати суттєві транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з доставкою та зберіганням води. На цьому етапі можливий відокремлений облік витрат на видобування і доставку води до місць розливу. До таких витрат відносяться:

- амортизація свердловин, перекачувального та транспортувального обладнання, трубопроводів, резервуарів, транспортних засобів;
- вартість витрачених енергоресурсів для роботи обладнання;
- заробітна плата виробничих працівників з обслуговування свердловин;
- відрахування на соціальні заходи із заробітної плати;
- рентна плата за використання природних ресурсів;
- частина витрат майбутніх періодів, пов'язаних з дослідженням і розробкою родовищ;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з видобуванням води.

Накопичені у такий спосіб витрати становлять фактичну собівартість видобутої сировини на кожній свердловині (родовищі), за якою вона мала б передаватися у цехи основного виробництва для подальшої переробки та випуску готової продукції.

Втім, на практиці цехи з виготовлення і розливу мінеральної води розміщуються, зазвичай, безпосередньо біля родовищ, а весь процес з

видобування, фільтрування, збагачення, подачі на розлив повністю автоматизований та становить єдиний виробничий комплекс. Так, на Моршинському заводі мінеральних вод «Оскар» вода з родовища потрапляє в пляшку, як готова продукція, усього за 7 хвилин, проходячи лише через систему механічних фільтрів. В процесі розливу не відбувається жодних змін хімічного та фізичного складу води, не змінюється її природна структура.

У ПрАТ «Добра вода» цех з обробки і розливу води розміщений за 3000 метрів від свердловини, тому час на перетворення природної сировини у готову продукцію незначний. Виключення становлять окремі випадки, коли перед насиченням вода потребує спеціального нагрівання чи охолодження, очищення чи знезараження в резервуарах. У ПрАТ «Добра вода», наприклад, знезараження ультрафіолетовими променями проводиться двічі: спочатку видобутої води, а потім повітря в не до кінця заповнених резервуарах (акумуляторних баках).

З виробництвом також технологічно й організаційно пов'язані підготовка тари та розлив у неї продукції (рис. 3.1). Такими ж особливостями виробничого процесу характеризується лікєро-горілочна, пивоварна та деякі інші галузі промисловості. Технологія виготовлення продукції передбачає не тільки суто виробничі процеси, але й її розлив у наперед підготовлену тару (металеві кеги, дерев'яні бочки, скляну пляшку, пластмасову ПЕТ-пляшку), а також закорковування, наклеювання етикеток.

Тому, зважаючи на технологічну та організаційну неможливість чіткого поділу видобування, обробки і розливу води у тару з метою бухгалтерського обліку витрат за даними стадіями, увесь процес виготовлення продукції в підприємствах випуску мінеральних вод доцільно розглядати як єдиний виробничий цикл.

Складнішим є виробничий процес у випадках, коли місце переробки значно віддалене від місця видобування води. У таких випадках значними є витрати на транспортування і зберігання видобутої води.

Технологічними нормами рекомендовані різні способи доставки води. Вибір способу транспортування залежить від відстані від місця видобування до підприємства з обробки та розливу води:

- якщо відстань не перевищує 50 км – для транспортування рекомендовано використовувати трубопроводи з нержавіючої сталі, скла або поліетилену низької пористості;

- коли відстань становить 50-200 км – автомобільні цистерни, виготовлені з нержавіючої, емальованої сталі або алюмінію;

- за відстані більше 200 км – доцільно для перевезення води використовувати спеціально обладнані залізничні ізотермічні цистерни.

Особливі умови встановлені для зберігання води до моменту розливу, адже для забезпечення безперебійної роботи в підприємстві має бути створений необхідний запас мінеральної води. Вода має зберігатися в умовах, що забезпечують стабільність її хімічного складу, що виключає вторинне її забруднення бактеріями. Усі типи залізистих та вуглекислих вод мають зберігатися в герметичних резервуарах з підвищеним тиском CO₂. Невуглекислі води можуть зберігатись в негерметичних, але закритих резервуарах. Термін зберігання води в резервуарах не повинен перевищувати 2 доби, а для води, що пройшла технологічну обробку – не більше 5 діб.

На технологію обробки, а, отже, й на структуру витрат в обліку, суттєвий вплив має хімічний склад та органічна забрудненість видобутої води. Для її очистки використовується багатокомпонентна двофазова система, що передбачає як загальноприйнятні способи обробки (фільтрування, знезараження, охолодження і насичення води вуглекислим газом), так й спеціальні технологічні прийоми, що забезпечують стабілізацію корисних компонентів води та виведення з її складу речовин, що погіршують органолептичні властивості. Для повного видалення завислих частинок, що викликають помутніння і знижують ефективність бактерицидної обробки неуглекислих вод, їх піддають фільтруванню у напірних фільтрах (фільтропресах, свічкових ультрафільтрах, фільтрах з картону та мікропористої кераміки). Знезараження

здійснюється ультрафіолетовими променями, які пропускають через мінеральну воду. Подібний спосіб знезараження води використовується у ПрАТ «Добра вода».

Зазначені технологічні та організаційні особливості видобування та випуску мінеральної води мають значний вплив на формування та облік витрат таких підприємств, стадіями виробничого циклу, що в кінцевому випадку відбивається на собівартості та результатах їх діяльності .

3.2. Формування та облік витрат з видобування та випуску мінеральної води

Облік витрат у підприємствах з видобування та виробництва мінеральних і столових вод має свої особливості, що впливають з організації технологічного процесу, структури витрат на кожному етапі виробничого циклу (видобування – переробки – збуту) з випуску і реалізації готової продукції. Найважливіші організаційно-технологічні особливості таких виробництв та їх вплив на формування витрат та собівартості готової продукції подано у таблиці 3.2.

Як видно з таблиці, на організацію обліку впливають геологічні особливості кожної свердловини чи джерела, значні витрати на видобування і передпродажну підготовку продукції і невелика їх величина на стадії переробки, однорідність продукції та відсутність незавершеного виробництва та інші, а безперервність виробничого процесу та його повна автоматизація не дають можливості чіткої фіксації витрат за етапами виробничого циклу.

У підприємствах з випуску мінеральних і столових вод значна увага, зазвичай, зосереджується на останньому циклі - передпродажній підготовці та збуті продукції, котрий включає підготовку тари, у тому числі видування ПЕТ-пляшок, фасування продукції, її закорковування й етикетування, укладання в ящики і палети, доставку до споживачів.

**Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств
з виробництва мінеральної води**

Особливості діяльності	Характеристика впливу на:	
	формування витрат	облік і контроль витрат
1. Безперервність технологічного процесу з використанням технологічних ліній	Витрати на утримання і експлуатацію технологічних ліній	Складність документування, обліку і контролю витрат за окремими стадіями, етапами виробництва
2. Підземний та наземний цикли видобування й переробки	Значні витрати на амортизацію та обслуговування підземного і наземного обладнання	Розподіл в обліку капіталізованих та поточних витрат і контроль за ними
3. Хімічний склад та геологічні особливості природної сировини у кожній свердловині	Неоднорідність витрат на видобування і переробку за кожною свердловиною чи джерелом	Облік і контроль витрат за місцями виникнення та сферами відповідальності
4. Значні обсяги розвідувально-пошукових робіт та невизначеність при їх здійсненні	Наявність значної частки минулих витрат, що припадають на звітні періоди	Необхідність обліку витрат майбутніх періодів, їх розподілу та списання на поточні витрати
5. Однотипність продукції та відсутність незавершеного виробництва	Однорідність витрат поточного періоду, незначна частка непрямих витрат	Простий метод обліку витрат та їх повне списання на собівартість готової продукції
6. Повна автоматизація виробничого процесу	Значна частка витрат на утримання та експлуатацію обладнання	Автоматична фіксація обсягів видобутої сировини та випуску продукції
7. Необхідність резервування коштів на закриття родовищ	Потреба у додаткових витратах на закриття (консервацію) родовищ	Облік витрат на закриття родовищ та контроль за формуванням їх забезпечення
8. Органічна поєднаність виробництва продукції та її наповнення у тару	Поєднання виробництва, підготовки тари для збуту продукції	Облік витрат на підготовку та наповнення тари у складі основного виробництва
9. Використання нових технологій щодо підготовки пластикової тари	Витрати на виробництво (видування) пластикової тари – ПЕТ-пляшок	Облік і контроль виготовлення пластикової тари у складі допоміжного виробництва

З огляду на зазначене, за різних обставин доцільно застосовувати різні варіанти організації обліку витрат і визначення собівартості мінеральної води. Складнішим є облік витрат за окремими переділами з використанням напівфабрикатного та безнапівфабрикатного варіантів визначення собівартості продукції. Такий метод може використовуватися у випадках коли:

- місце виробництва значно територіально віддалене від місця видобування сировини, виникає потреба її транспортування на великі відстані

спецтранспортом (автомобільними та залізничними цистернами) з передачею її від однієї відповідальної особи до іншої і документуванням цих операцій;

- необхідності значних витрат часу та коштів на очищення, обробку сировини, переходом технологічних стадій обробки з одного звітного періоду в інший і наявністю за таких обставин незавершеного виробництва.

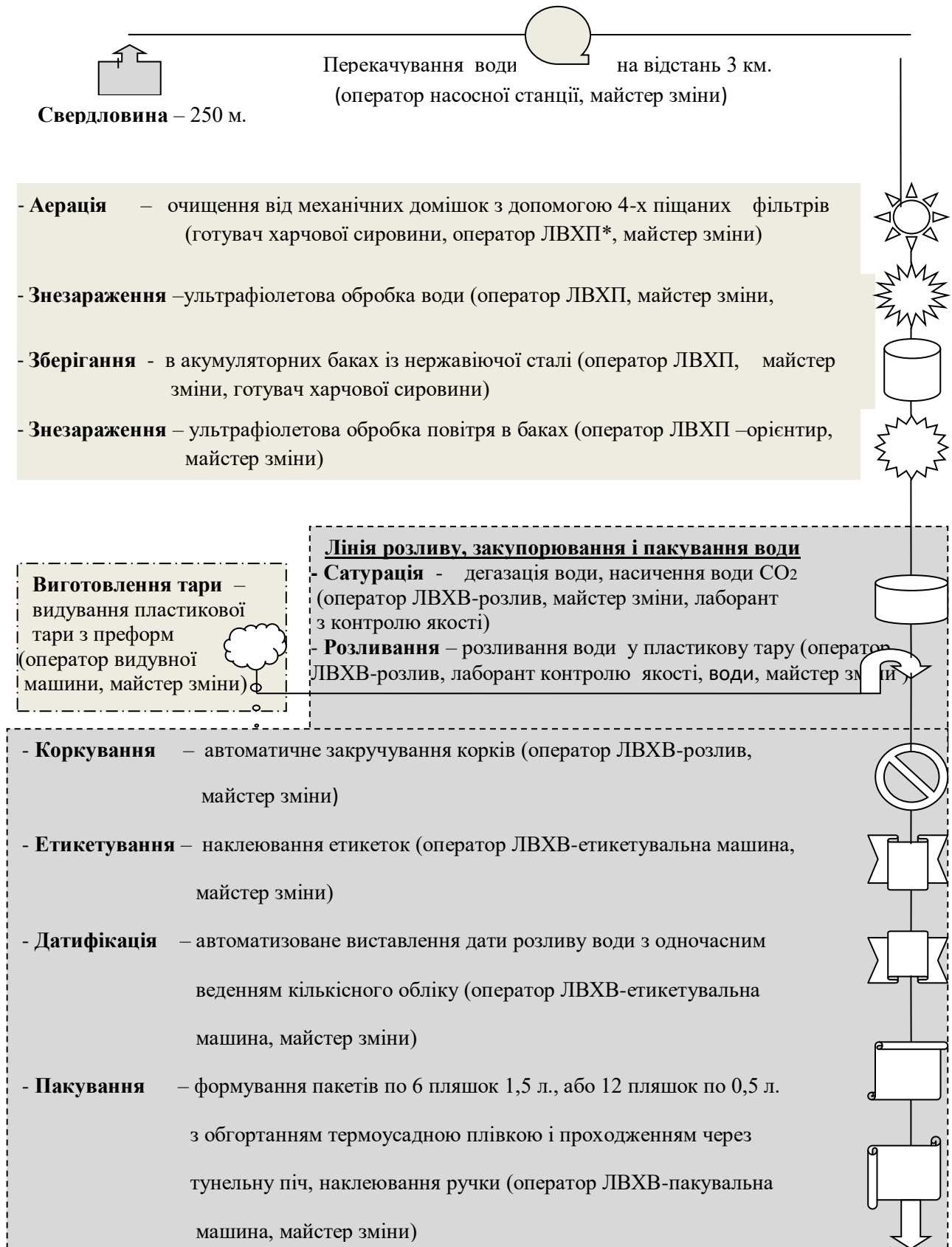
Враховуючи відносно просту технологію обробки води і те, що в процесі технологічного перетворення ресурсу у готову продукцію не змінюється його структура та зміст, для організації такого обліку доцільно використовувати безнапівфабрикатний варіант за такими переділами:

- видобування і тимчасове зберігання сировини;
- технологічна обробка та доведення її до стану, придатного до споживання;
- розлив продукції в тару, закупорювання, етикетування і передача на склад готової продукції.

Такий порядок дасть змогу отримувати оперативну інформацію та посилити контроль за витратами на усіх етапах виробничого процесу з метою їх мінімізації. Облік витрат за окремими переділами можливий за умови чіткого поділу такого процесу на окремі переділи:

- за виробничими потужностями – є можливість визначати за кожним із них витрати на амортизацію й обслуговування обладнання;
- трудовими ресурсами – кожен переділ обслуговується окремими бригадами працівників з встановленими для них тарифними розцінками;
- організаційною структурою виробництва – цеховою структурою з можливістю визначення місць виникнення витрат і центрів відповідальності.

Як показали дослідження, у більшості функціонуючих підприємств з виробництва мінеральних вод технологічний процес становить єдине ціле з автоматизованою подачею сировини, її обробкою і розливом у тару готової продукції. Якщо видобування, технологічна обробка та розлив води об'єднані в один повністю автоматизований виробничий цикл, то й облік витрат має бути організований за єдиним центром, яким є цех основного виробництва.



* ЛВХВ – лінія з виробництва харчових продуктів (у дужках – відповідальні особи за організацію оперативного обліку та внутрішньогосподарського контролю)

Рис. 3.2. Схема організації оперативно-технічного обліку і контролю за етапами технологічного процесу ПрАТ «Добра вода»

Як видно з рис 3.2, у ПрАТ «Добра вода» використовується спрощена виробнича структура, згідно з якою мають формуватися місця виникнення витрат і центри відповідальності для обліку та контролю. Загалом весь виробничий процес включає лише два центри витрат:

1. Станцію підготовки води, що охоплює викачування води із свердловини глибиною 250 метрів, її подачу за допомогою насосів на віддаль 3000 метрів до місця тимчасового зберігання і переробки, механічну очистку з допомогою 4-х піщаних фільтрів, знезараження ультрафіолетовими променями та зберігання в акумуляторних баках.

2. Лінію розливу, що включає процеси сатурації (дегазації і насичення води вуглекислим газом), її розлив у пластикову тару, закупорювання, етикетування та датифікацію пляшок, їх пакування у пакети і стандартні палети. Увесь виробничий процес здійснюється на одній технологічній лінії. До неї входить також видування ПЕТ-пляшок із преформ. Автоматизованим способом зчитується інформація про кількість випущеної продукції відповідного асортименту, що комунікаційними каналами передається до бухгалтерії для ведення обліку випущеної продукції.

Крім цього, щоденно майстер зміни, лаборант із контролю якості складають Змінний рапорт про випуск продукції, кількість витрачених допоміжних матеріалів і тари, що затверджується головним технологом підприємства. На підставі рапортів та інших документів в бухгалтерії формуються Звітні калькуляції про собівартість окремих видів продукції та витрати виробництва за звітний місяць (додатки В, Г).

За означеними центрами доцільно організувати за безнапівфабрикатним варіантом облік та оперативний контроль витрат, оскільки вони технологічно відділені один від одного, окремо проводять документування витрат основних і допоміжних матеріалів, оплати праці, витрат енергетичних ресурсів та інших. Відокремлено нараховується амортизація щодо основних засобів, закріплених за кожним центром. Загальновиробничі (цехові) витрати доцільно відносити до кожного центру (переділу) пропорційно до прямих витрат.

У ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» воду, в основному, доставляють автомобільними цистернами від інших юридичних осіб. Вона оцінюється та включається у собівартість продукції за договірними цінами з постачальниками. Придбану воду закачують у резервуари ємкістю 50 і 25 кубічних метрів. Далі вона фільтрується на фільтрах грубої і тонкої очистки та подається у теплообмінник для охолодження до температури 4-10 * С для підвищення розчинності діоксиду вуглецю при сатурації води. Іншим центром витрат можна вважати подальші операції, пов'язані з розливом води у пластикову і скляну тару, закупорюванням пляшок, їх етикетуванням, бракуванням, пакуванням у палети, укладанням на піддони та передачею для зберігання на склад готової продукції.

Особливістю організації виробничого процесу у ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» є те, що мінеральна вода марки «Поляна квасова» розливається у пластикову тару об'ємом 1,5 літра й у скляну тару 0,5 літра. Це вимагає розмежування в обліку прямих витрат за кожним із зазначених видів продукції, а також розподілу між ними загальновиробничих витрат при калькулюванні виробничої собівартості. Прямі витрати визначати за кожним видом нескладно, оскільки виробничий процес здійснюється на різних технологічних лініях. Розподіл непрямих загальновиробничих витрат між видами продукції (таких як утримання апарату цеху, освітлення, опалення, амортизація, обслуговування і ремонт обладнання та інших) доцільно здійснювати пропорційно до прямих витрат.

У ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» щомісячно розраховується собівартість основної продукції – мінеральної води «Поляна квасова». Для цього періодично складаються калькуляції собівартості одиниці за двома видами продукції: мінеральної води у скляній тарі 0,5 літра та мінеральної води у пластиковій ПЕТ-тарі 1,5 літра. Зміст калькуляцій наведено у додатках Д і Е. У них розраховується не лише виробнича, а й повна собівартість, а також визначається орієнтовна відпускна ціна з врахуванням відсотка рентабельності та податку на додану вартість, що входить у ціну товару. Така планова

калькуляція містить лише узагальнені дані за окремими статтями витрат, не узгоджується з науково обґрунтованими нормативами витрачання основної сировини і допоміжних матеріалів на випуск одиниці продукції.

Для поглиблення аналітичності обліку та звітності доцільно розширити інформацію щодо витрат основного виробництва, доповнивши вище згадані калькуляції інформацією про норми і фактичне витрачання сировини та матеріалів, пакувальних засобів, енергетичних витрат, транспортування продукції до покупців й інших витрат, що складають значну питому вагу у собівартості готової продукції. Орієнтовна структура показників таких калькуляційних розрахунків за обома видами продукції (мінеральної води у скляній і пластиковій тарі) подана у додатках Д і Е.

Аналогічні розрахунки, але у дещо спрощеному варіанті у товаристві ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» формуються і додаються до угоди на поставку мінеральної води основним покупцям, як, наприклад, ТзОВ «АТБ-маркет».

3.3. Облік витрат за місцями виникнення та стадіями виробничого циклу

У підприємствах, які згідно з новими класифікаторами підприємств відносяться до великих і середніх, з огляду на технологічні особливості, доцільний більш детальний поділ їх виробничої структури на основне виробництво (цехи, підрозділи, що займаються безпосередньо видобуванням та технологічною обробкою мінеральної води за окремими місцями видобування), допоміжні виробництва (підрозділи, що забезпечують господарську діяльність основного виробництва) й обслуговуючі підрозділи (підрозділи, що забезпечують діяльність основного та допоміжних виробництв).

Такий поділ дає змогу організувати облік виробничих витрат за деталізованими місцями виникнення та центрами відповідальності, підвищує

рівень достовірності, інформативності, аналітичності та повноти інформації про кожен структурний підрозділ.

Виробничий процес за технологічними лініями основного виробництва, можливо поділити на низку більш деталізованих стадій. Виробнича структура великих підприємств представлена на рис. 3.3.

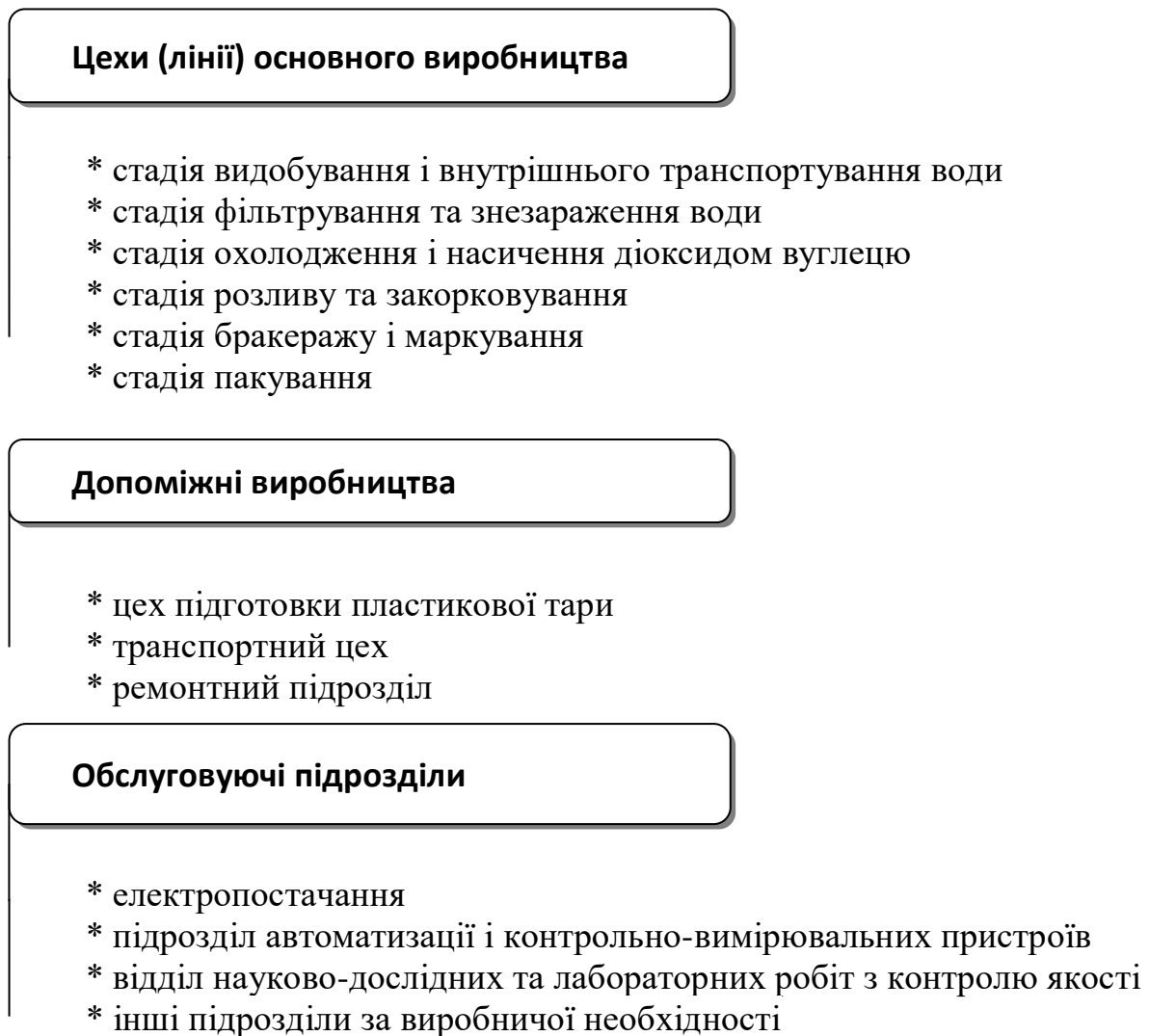


Рис. 3.3. Виробнича структура підприємства з виготовлення мінеральної води

Місця виникнення витрат визначаються за стадіями основного та за підрозділами допоміжних виробництв, обліковуваних на відповідних субрахунках рахунку 23 «Виробництво». Центри відповідальності мають бути пов'язані з конкретними особами, відповідальними за певні технологічні процеси (майстрами, технологами, операторами), що обслуговують місця

видобування мінеральної води, технологічні лінії виробничого процесу. Способи фіксування операцій та документальне оформлення витрат залежать від їх виду:

- забір води із свердловини – за даними показників лічильників, що періодично оформляються відповідними актами;

- інші допоміжні матеріали (включаючи вуглекислий газ) – за накладними від постачальників, актами на списання відповідно до встановлених нормам;

- оплата праці - за обсягами виконаних робіт згідно нарядів і тарифних розцінок, або на погодинній основі;

- відрахування на соціальні заходи – за розрахунком відповідно до встановлених ставок відрахувань до єдиного внеску на загальнообов’язкове соціальне страхування;

- амортизація свердловин та обладнання – згідно розрахунку на підставі обраних методів амортизації, встановлених норм, строків корисного використання обладнання;

- рентна плата за використання підземних вод – за ставками згідно п. 255.5 Податкового кодексу України;

- витрати електроенергії, пари, води на технологічні цілі – на підставі документів постачальників та узгоджених норм;

- частка витрат на розвідувально-пошукові роботи, одержання прав на розробку та експлуатацію родовищ – за розрахунком з розподілу витрат майбутніх періодів;

- використані преформи, тара скляна і пластикова, корок, етикетка, клей, пакувальні матеріали – за документами від постачальників та на їх передачу зі складу в цех, а також з врахуванням встановлених нормам витрачання на одиницю продукції;

- брак у виробництві (вираховується) – на підставі актів про брак., складених на підставі візуального спостереження та взяття проб з випущеної продукції.

Структуру витрат за стадіями основного виробництва подано на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Структура витрат за стадіями виробництва

Облік витрат основного виробництва доцільно вести на рах.23, субрахунку 1. Для глибшої деталізації інформації про витрати у розрізі стадій виробничого процесу запропоновано використовувати рахунки 3-го порядку:

- 23.1.1 «Витрати на видобування і транспортування»;
- 23.1.2 «Витрати на фільтрування та знезараження води»;
- 23.1.3 «Витрати на охолодження і насичення вуглекислим газом»
- 23.1.4 «Витрати на розлив води та закупорювання пляшок»;
- 23.1.5 «Витрати на бракераж, етикетування і маркування»;
- 23.1.6 «Витрати на пакування та передпродажну підготовку продукції».

Такий порядок дасть змогу одержувати деталізовану інформацію про витрати не лише за видами виробництв, а й за стадіями загального виробничого циклу. Ця інформація необхідна для поточного управління витратами основного виробництва, адже виробничий процес може охоплювати кілька місць виникнення витрат і центрів відповідальності. Наприклад, місце видобування води може бути територіально й організаційно відокремлене від місця її обробки, формування пластикової тари, розливу і маркування. За різними особами може бути закріплена відповідальність за організацію роботи на цих стадіях та здійснені витрати.

Виробнича собівартість випущеної у звітному періоді продукції (за відсутності незавершеного виробництва) визначається за підсумком субрахунку 23.1. Якщо в підприємстві одночасно експлуатуються кілька свердловин чи ліній розливу води, то їх облік доцільно вести відокремлено на різних субрахунках чи аналітичних рахунках рахунку 23 «Виробництво».

У тому разі, коли в підприємстві експлуатується одночасно кілька родовищ (свердловин), відокремлено на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» можуть обліковуватися витрати на утримання й обслуговування виробничих підрозділів і в кінці звітного періоду списуватися у встановленому порядку.

В таблиці 3.3 наведено орієнтовну структуру витрат основного, допоміжних, обслуговуючих виробництв та загальновиробничих витрат.

**Інтегрована номенклатура об'єктів обліку і статей витрат
видобувного підприємства**

Код рахунків та № статей	Назва
23.1	<i>Основне виробництво (цех видобування та обробки мінеральної води)</i>
1.1	Матеріали для видобування і технологічної обробки мінеральної води
1.2	Електрична енергія для видобування та обробки мінеральної води
1.3	Заробітна плата працівників основного виробництва
1.4	Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників
1.5	Амортизація свердловин та інших основних засобів
1.6	Рентна плата за використання підземних вод
1.7	Частка витрат майбутніх періодів
1.8	Тара і пакувальні матеріали
1.9	Брак у виробництві (-)
1.10	Загальновиробничі витрати
	Всього виробнича собівартість
23.2	<i>Витрати допоміжних виробництв</i>
2.1	Матеріали для виготовлення тари, проведення ремонтів, запасні частини
2.2	Паливо та електроенергія для роботи машин і механізмів
2.3	Заробітна плата працівників допоміжних виробництв
2.4	Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників
2.5	Амортизація обладнання допоміжних виробництв
2.6	Інші витрати допоміжних виробництв
23.3	<i>Витрати обслуговуючих підрозділів</i>
3.1	Матеріали для забезпечення роботи обслуговуючих підрозділів
3.2	Заробітна плата працівників обслуговуючих підрозділів
3.3	Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників
3.4	Амортизація основних засобів обслуговуючих підрозділів
3.4	Витрати на ремонт експлуатаційного обладнання
3.5	Витрати на ремонт електрообладнання
3.6	Витрати на ремонт контрольно-вимірювальних приладів
3.7	Інші витрати обслуговуючих підрозділів
91	<i>Загальновиробничі витрати</i>
1	Заробітна плата цехового персоналу
2	Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників
3	Забезпечення на оплату відпусток та матеріального заохочення
3	Амортизація основних засобів загальноцехового призначення
4	Витрати на ремонт і обслуговування загальноцехового устаткування
5	Послуги зі сторони
6	Інші витрати загальноцехового характеру

Наведену у таблиці номенклатуру статей витрат можна вважати інтегрованою та універсальною для різних галузей з видобування корисних копалин, а особливо у підприємствах з видобування і виробництва мінеральної води. Вона може використовуватись як для обліку витрат при одноцеховій структурі виробництва з випуском однотипної продукції, так й для обрахування витрат за умови роботи кількох цехів (ліній розливу води) та випуску кількох видів продукції.

За чинною методикою у підприємствах з виробництва мінеральних вод всі загальновиробничі витрати заведено вважати постійними і повністю відносити на виробничу собівартість продукції видобування. Такий спрощений підхід ухвалений у зв'язку з тим, що видобування мінеральної води здійснюється на максимально допустимих режимах роботи свердловин, а вся видобута продукція у звітному періоді реалізується. Тому всі загальновиробничі витрати вважаються постійними і відносяться на виробничу собівартість продукції. Їх розподіл за видами продукції доцільно здійснювати пропорційно до машино-годин роботи виробничого обладнання, зважаючи на те, що більшість виробничих процесів здійснюється автоматизованим та напівавтоматизованим способом на технологічних лініях.

Викладене свідчить, що добування і виробництво мінеральних вод має значну специфіку як за технологією, так й за організацією роботи підприємств. Це суттєво впливає на побудову системи обліку витрат, визнання їх капітальними чи поточними, організацію обліку за місцями виникнення і стадіями виробничого циклу.

Розділ 4. Методика й організація контролю за використанням природних ресурсів

4.1. Види та напрями організації контролю природних ресурсів

В умовах постійного виснаження світових запасів природних ресурсів вирішального значення набуває розв'язання проблеми щодо організації належного контролю за їх наявністю й економним використанням. Контроль необхідний також для вирішення важливих завдань, пов'язаних з відтворенням використаних ресурсів, приведенням земельних ділянок до природного стану. Такий контроль має проводитись як з боку державних, місцевих органів, так й самими господарюючими суб'єктами, що здійснюють видобування та переробку природних ресурсів.

В процесі господарського контролю використовується, насамперед, облікова і звітна фінансова та нефінансова інформація щодо видобутих і перероблених ресурсів. Для посилення інформаційного забезпечення, згідно з ухваленими змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що введені з 1 січня 2018 року, для підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлі деревини і становлять суспільний інтерес, вводиться нова форма звітності – Звіт про платежі на користь держави, що містить деталізовану інформацію про нарахування і сплату податків, зборів та інших платежів суб'єктом господарювання, пов'язаним з видобуванням чи заготівлею природних ресурсів. Така інформація необхідна, насамперед, для здійснення зовнішнього контролю державними органами управління, громадського контролю, а також публічного подання даних про використані ресурси та сплачені за це кошти до державного (місцевого) бюджету (рис. 4.1). Чітко налагоджені системи державного і громадського контролю особливо важливі у сфері видобування та переробки корисних копалин, адже саме через них забезпечується ощадливе витрачання ресурсів з дотриманням природоохоронних норм та соціальних вимог.

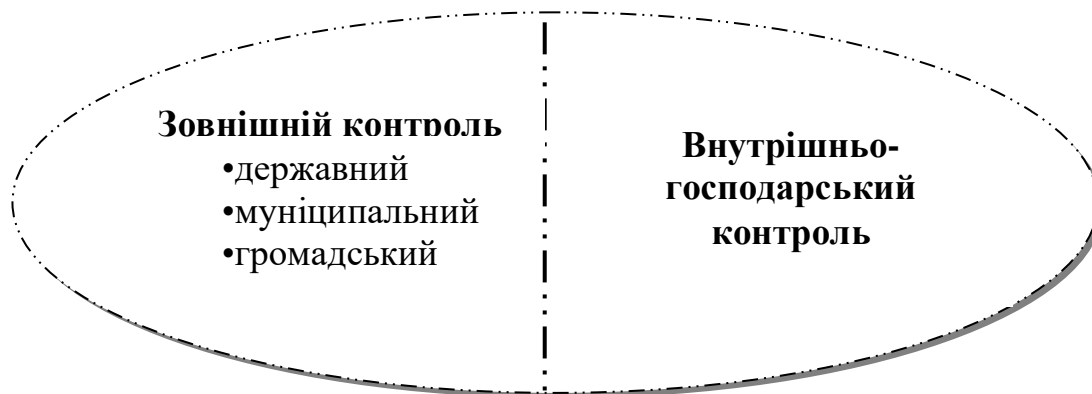


Рис. 4.1. Види контролю діяльності підприємств з видобування і переробки природних ресурсів

Л. Гуцаленко, В. Дерій, М. Коцупатрій основне завдання державного контролю вбачають у забезпеченні законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі [47, с.7].

Н. Пилипів зовнішній контроль зі сторони держави обмежує перевіркою правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків, зборів та обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів [163, с. 229].

Н. Виговська окреслює межі державного господарського контролю захистом навколишнього середовища, операціями у фінансовому секторі економіки та моніторингом діяльності монополій, визначаючи такі його основні напрями:

- національний контроль над природними ресурсами і ключовими галузями промисловості;
- захист внутрішнього ринку та інтересів товаровиробників на зовнішньому ринку;
- обмеження іноземних інвестицій у сферах, життєво важливих для реалізації національних інтересів;
- запобігання фінансовим спекуляціям;
- проведення активної політики стимулювання науково-технічного прогресу та інвестиційної активності;

- державний контроль за грошовою системою і керування емісійним доходом, ефективний валютний контроль [25, с. 152-153].

Більшість із зазначених вимог та завдань щодо здійснення господарського контролю зі сторони державних чи муніципальних органів стосується використання суб'єктами господарювання природних ресурсів. Через це не випадково, як зазначалося, для посилення інформаційного забезпечення і контролю природної сировини для видобувних підприємств загальнодержавного значення або заготівлі деревини, що становлять суспільний інтерес, вводиться нова звітна форма «Звіт про платежі на користь держави». Проте держава має контролювати не тільки величину податкових платежів від таких користувачів.

Взаємовідносини між видобувними підприємствами та державою мають будуватися на дотриманні трьох важливих правил, а саме:

- раціонального, ощадливого використання національних багатств, природних ресурсів, що є загальнонародною власністю;
- одержання вигоди для держави від таких суб'єктів у формі сплачених ними податків, зборів, рентних платежів;
- дотримання встановлених на міжнародному рівні та у вітчизняній практиці вимог щодо правил екологічної безпеки й інших норм природокористування.

Не менш важливе значення для вирішення означених проблем відводиться громадському або соціальному контролю. Соціалізація контролю пов'язана із загальносвітовими тенденціями до посилення впливу соціуму на виробничі і суспільні відносини, формуванням у багатьох розвинених країнах соціально орієнтованої економіки. Ще на початку 20-го століття визначний український економіст М. Туган-Барановський у своїй роботі «Соціальна теорія розподілу» основними чинниками зростання добробуту в державі визначив два фактори:

– економічний - зростання продуктивної сили праці, що забезпечується науково-технічним прогресом і веде до збільшення національного доходу та розміру частки працівників у ньому;

– соціальний - соціальна сила робітничого класу, що забезпечується діяльністю профспілок, інших громадських організацій [231, с. 17-18].

Соціальний або громадський контроль особливо важливий у підприємствах з видобування і переробки природних ресурсів, оскільки він передбачає здійснення контролю зі сторони громадськості за використанням загальнонаціональних багатств та забезпеченням дотримання екологічних норм. Сприяє цьому має розширення в останній час публічності звітної інформації, уведення до її складу звітності про управління з розкриттям у ній напрямів стратегічного розвитку підприємства. Це посилить роль громадського контролю за фінансово-господарською діяльністю, ухваленням у цьому напрямі ефективних управлінських рішень, особливо у підприємствах, що становлять суспільний інтерес.

Не менш важливим у сфері природокористування є раціональна побудова у видобувних галузях внутрішнього контролю, що має здійснюватися безпосередньо управлінськими службами підприємств. Сферою внутрішньогосподарського контролю виступає широке коло питань, пов'язаних з видобування, переробкою, здійсненням передбачених заходів екологічної безпеки, природоохоронного та соціально-економічного напрямів.

Організації внутрішньогосподарського контролю, використанню в процесі його здійснення методичних прийомів і аналітичних процедур присвячені праці багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців. Серед них варто виділити, зокрема, Бардаша С. В., Білуху М. Т., Бурцева В. В., Виговську Н. Г., Гуцайлюка З. В., Гуцаленко Л. В., Дерія В. А., Дрозд І. К., Задорожного З. В., Калюгу Є. В., Каменську Т. О., Костирка Р. О., Коцупатрого М. М., Максимову В. Ф., Нападовську Л. В., Пантелєєва В. П., Редька О. Ю., Рудницького В. С., Савицьку Г. В., Садикову Т. М., Скаска О. І., Соколова Я. В., Шевчука В. О., Яценко В. М.

Проте, поки що нечіткого визначено сутність та основні завдання внутрішньогосподарського контролю (додаток Ж). Багато авторів ототожнюють такий контроль з внутрішнім контролем, або ж з внутрішнім аудитом. Слід погодитись з Н. Виговською, яка вважає внутрішній контроль ширшим поняттям, ніж внутрішньогосподарський [25, с.297]. Крім того, останнє поняття конкретизує місце проведення контрольних дій – всередині господарства, тобто суб'єкта господарювання.

З іншого боку, існує багато неузгодженостей стосовно сутності внутрішньогосподарського контролю, його функцій, об'єктів і суб'єктів. Так, М. Білуха такий контроль зводить лише до економічного контролю, а Ч. Хорнгрен і Д. Фостер – лише до бухгалтерського. І. Білобжецький та А. Романчук вважають такий контроль наглядом, Н. Дорош відносить його до політики та процедур, Є. Калюга – до спостережень, а Т. Каменська, О. Редько і Л. Нападовська називають контрольні дії процесами (див. додаток Ж).

В. Озеран та А. Озеран пов'язують внутрішній контроль з господарськими операціями та зазначають, що в результаті такого контролю має бути впевненість, що такі операції: а) дійсно мали місце; б) відповідають діючим законодавчим нормам; в) повністю відображені в обліку; г) адекватно оцінені; д) правильно і своєчасно рознесені по рахунках бухгалтерського обліку; е) включені у відповідні облікові реєстри, підсумки за якими правильно підраховані й узагальнені [148, с. 98]. Фактично, такий підхід зводить внутрішньогосподарський контроль лише до перевірки правильності і законності бухгалтерських записів. Разом з тим, ігноруються його соціальна та екологічна складові, потреба в оцінці ефективності і стратегічній спрямованості контрольних дій.

Серед виконавців такого контролю одні виокремлюють власників, інші – управлінців, згадуються також повноважні особи, спеціалісти. Мало хто визначає та конкретизує об'єкти такого контролю.

Сутність та принципи організації внутрішньогосподарського обліку і контролю конкретно у видобувних галузях досліджували С. Кафка, Н.Пилипів

– у нафтогазовій галузі, С. Петренко, Н. Федоронько – у вугільній промисловості, М. Реслер – у чорній металургії, А. Романчук – при видобуванні мінеральних ресурсів для виробництва будівельних матеріалів. Питання контролю витрат при заготівлі і переробці лісосировини, як важливого природного ресурсу для вітчизняної економіки, були предметом дослідження Б. Богача, Н. Случак, М. Танасієвої, М. Чік та інших.

Дослідження, в основному, проводилися у рамках операційної діяльності підприємств відповідних галузей. Водночас, відсутні напрацювання порядку і послідовності здійснення комплексного контролю, з врахуванням усіх етапів реалізації проектів, починаючи з розвідки запасів, розробки родовищ, і далі - експлуатації та їх закриття з оцінкою результатів, визначенням ефективності розробки місць видобування корисних копалин.

Тому варто конкретніше зупинитись на сутності й особливостях організації такого контролю у підприємствах, що здійснюють розвідку корисних копалин, розробку місць та організацію процесу видобування природних ресурсів, їх ефективного використання як сировини для виготовлення продукції. Також слід звернути увагу на дотримання природоохоронних вимог, інших норм і правил соціального й екологічного характеру, особливо при закритті кар'єрів, рекультивації земельних ділянок, приведенні їх до природного стану.

З врахуванням зазначеного, система внутрішньогосподарського обліку і контролю у видобувних галузях, що використовують як вхідну сировину природні ресурси, повинна базуватися на таких напрямках здійснення контрольної діяльності:

- контролі повноважень – передбачає перевірку операцій на предмет їх законності, дотримання встановлених цілей та перспектив розвитку суб'єкта господарювання;

- контроль документування операцій – перевірка правильності визнання, оцінки і документального оформлення активів та зобов'язань, а також відображення операцій в облікових регістрах;

- контроль збереження – контроль, що спрямований на виявлення фактів нерационального використання майна і сприяє запобіганню цьому;

- контроль ефективності – зводиться до оцінки доходності діяльності, зіставлення вигоди з витратами на її досягнення і спрямований на мінімізацію ризиків та досягнення стратегічних цілей;

- екологічний контроль – контроль за дотриманням екологічних та соціальних норм, за раціональним та ощадливим використанням природних ресурсів.

Побудова такої системи контролю має узгоджуватися із зовнішніми факторами впливу та контролю як з боку держави, так й різних громадських організацій. Зокрема, розвідувально-пошуковим роботам та витратам має передувати одержання відповідних дозволів на проведення таких робіт, а витрати на закриття родовищ і приведення земельних ділянок до природного стану мають узгоджуватись зі встановленими нормами на відновлення природного ресурсу, іншими узаконеними вимогами екологічного чи соціального характеру.

З 2018 року вводиться нова звітність щодо підприємств з видобування природних ресурсів. Зокрема, підприємства, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і становлять суспільний інтерес, включаючи й ті, що здійснюють діяльність з геологічного вивчення, промислової розробки родовищ та видобування корисних копалин загальнодержавного значення, або транспортування трубопроводами вуглеводнів та хімічних продуктів, зобов'язані разом з фінансовою звітністю подавати Звіт про платежі на користь держави. Уведення такої звітності розширить інформаційне забезпечення, що стосується нарахованих податків, зборів та інших платежів таких підприємств на користь держави за видобування і використання природних ресурсів. Певна річ, такі витрати також мають бути об'єктом внутрішнього контролю з метою оперативного зіставлення очікуваних вигод від розробки нових родовищ корисних копалин.

Ще на передрозвідувальній стадії доцільно визначитись із системою внутрішньогосподарського контролю, провести оцінку внутрішніх чинників, а також враховувати зовнішні фактори, що можуть мати вплив на реалізацію проекту (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Етапи побудови системи внутрішнього контролю проектів з видобування і переробки корисних копалин

Систему внутрішньогосподарського контролю за окремими проектами з видобування та переробки корисних копалин доцільно формувати у кілька етапів. Насамперед, слід визначитись із внутрішніми та зовнішніми чинниками, що сприяють або не сприяють реалізації проекту, встановити потенційні системні та несистемні ризики. Кожен проект ще до початку його здійснення має оцінюватися на предмет його ефективності зіставленням очікуваних доходів та інших вигод з капітальними і поточними витратами.

До того ж, мають бути враховані суттєві обмеження, які встановлює держава на видобування, переробку, експорт природних ресурсів з метою їх економного використання. Іншим напрямом контролю зі сторони держави, що має враховуватись при побудові системи внутрішнього контролю в підприємстві, є моніторинг дотримання екологічних норм і правил з метою якнайменшого порушення природного середовища та/або відновлення його після завершення видобувних робіт.

Тому важливо окреслити коло завдань щодо організації внутрішньогосподарського контролю у підприємствах різних галузей. Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М. вважають, що контроль господарської діяльності має бути зосереджений на виконанні таких завдань:

- здійснення контролю за достовірністю даних бухгалтерського обліку і звітності;
- попередження порушень;
- виявлення та мобілізації резервів;
- виявлення нестач, розтрат, крадіжок і інших порушень;
- вивчення причин та умов, що породжують безгосподарність і марнотратство;
- виявлення відповідності господарювання нормативам, положенням;
- виявлення та вимірювання суми збитку і втрат, що виникли внаслідок порушень [19, с. 297].

Для підприємств з видобування та переробки природних ресурсів важливим, крім цього, є постійний моніторинг за економним витрачанням

загальнонародних благ, контроль за дотриманням встановлених норм з метою збереження екологічної системи, за проведенням захисних та відновлювальних робіт для забезпечення нормального функціонування природного середовища.

Такі контрольні функції більше належать державним органам і громадським організаціям. Вони, до певної міри, виходять за рамки бухгалтерського обліку та обов'язків облікового апарату. Проте, значна частка інформаційного забезпечення у вирішенні соціально-екологічних питань має формуватись в обліково-аналітичній системі та використовуватись для внутрішнього управління підприємством. На підставі такої інформації будуть формуватися показники нової звітності про управління та про платежі на користь держави, що вводиться в Україні з 2018 року відповідно до Директиви про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язану звітність певних типів підприємств, затвердженої Європарламентом і Радою ЄС 26.06.13 р. № 2013/34/ЕС, для соціально значимих впливових на екологію суб'єктів господарювання.

Для глибшого розуміння внутрішньої структури, завдань щодо сфер і напрямів організації такого контролю доцільно використати метод «дерева цілей». Він дає змогу побудувати розгалужену систему цілей у певній ієрархії, де у вершинах подаються спочатку загальні цілі, а нижче визначаються підцілі, необхідні для досягнення загальних цілей. Сформовані цілі та підцілі можуть вважатися загальними і конкретизованими завданнями щодо організації внутрішньогосподарського контролю. Даний метод у сфері організації контролю використовували такі науковці, як Валуєв Б. І. [21, с. 76] та Виговська Н. Г. [25, с. 371].

У наведеній на рисунку 4.3 схемі «дерева цілей» враховані, окрім загальноекономічних, ще й особливі умови та завдання щодо організації внутрішньогосподарського контролю, які ставляться саме перед суб'єктами, що здійснюють видобування і переробку корисних копалин.

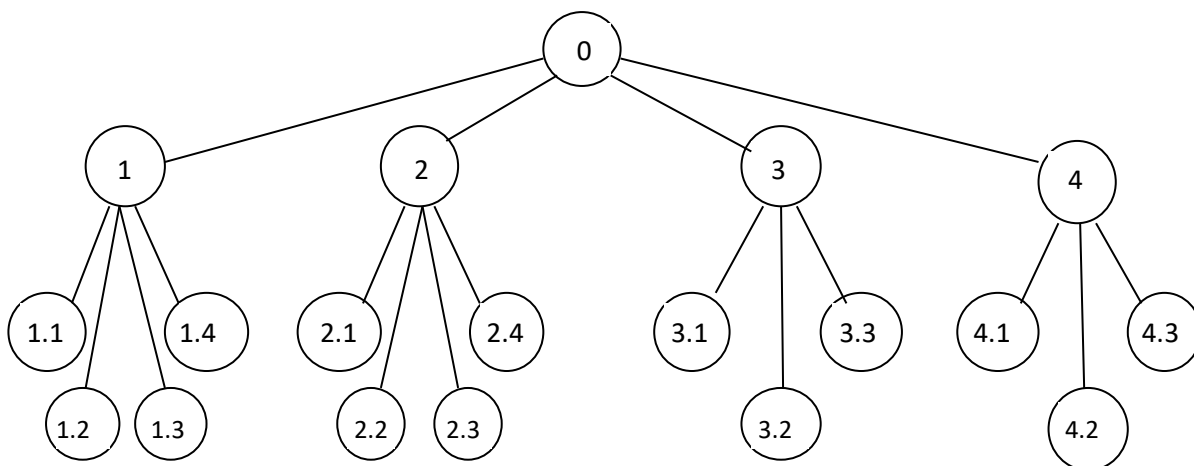


Рис. 4.3. «Дерево цілей» з організації внутрішньогосподарського контролю у видобувних підприємствах

0 – Забезпечення ефективної діяльності підприємства у відповідності з визначеною стратегією, поставленими цілями і завданнями.

1 – Досягнення належного забезпечення управління повною, об'єктивною та своєчасною обліковою інформацією про усі сфери господарського життя підприємства.

1.1. Збір, передача й узагальнення інформації щодо контролю об'єктів та процесів;

1.2. Перевірка повноти, законності і своєчасності відображення в обліку господарських операцій;

1.3. Аналіз достовірності облікових даних щодо доходів та витрат, їх розподілу за періодами, способами капіталізації, місцями виникнення, окремими проектами;

1.4. Узгодження інформації з різних джерел з метою забезпечення доказовості облікових даних.

2 – Своєчасне виявлення, попередження і контроль за усуненням порушень чинного законодавства у сфері господарювання, статуту підприємства та фактів неефективної діяльності;

2.1. Виявлення фактів порушень діючих норм, нестач, безгосподарності, неефективного використання природних ресурсів;

2.2. Оперативний вплив на об'єкти за результатами документального та фактичного контролю;

2.3. Встановлення причин і винуватців щодо фактів порушень та безгосподарності;

2.4. Прийняття заходів щодо попередження фактів порушень.

3 – Виявлення і мобілізація внутрішніх резервів та допомога в ухваленні ефективних управлінських рішень;

3.1. Виявлення й усунення втрат, нераціонального використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів;

3.2. Прийняття заходів щодо збільшення прогностичного ресурсу роботи свердловин та інших місць видобування корисних копалин, продуктивності праці і роботи обладнання;

3.3. Врахування матеріалів контрольної діяльності при розробці ефективних управлінських рішень;

4 – Виявлення, попередження та контроль за усуненням порушень соціальних вимог, екологічних норм і правил;

4.1. Контроль за надходженням платежів на користь держави за використання природних ресурсів,

4.2. Контроль за дотриманням встановлених норм викидів, забруднення навколишнього середовища, встановленими квотами на використання природних ресурсів.

4.3. Моніторинг робіт, витрат та їх фінансового забезпечення при закритті (консервації) місць видобування корисних копалин, приведенні земельних ділянок до природного стану.

Як видно, «дерево цілей» включає чотири напрями організації робіт, пов'язаних із забезпеченням внутрішньогосподарського контролю, до кожного з яких входить ще по кілька завдань (підцілей).

Перший напрям пов'язаний із забезпеченням інформації про господарське життя підприємства та організацією її перевірки. Він передбачає контроль за постановкою обліку на підприємстві, дотриманням встановлених правил облікової політики. У видобувних підприємствах надзвичайно важливо встановити дієвий контроль щодо розподілу витрат за періодами, чітким розмежуванням капітальних і поточних витрат, витрат майбутніх періодів та резервів на покриття витрат при закритті проектів.

Другий напрям стосується виявлення, усунення і попередження порушень та фактів неефективної діяльності. Особливо важливо зосередити увагу на визначенні й оцінці проектної та фактичної ефективності окремих місць видобування природних ресурсів, зіставленні очікуваних доходів від видобувної діяльності з капітальними інвестиціями на їх розробку.

Третій напрям пов'язаний з мобілізацією на підставі контрольних дій внутрішніх резервів для покращення статутної діяльності. На підставі аналітичної оцінки різних сторін операційної діяльності з видобування та переробки корисних копалин важливо звернути увагу на чинники, що сприятимуть зростанню обсягів видобутку, економії матеріальних і трудових витрат та інші фактори підвищення ефективності виробництва.

Четвертий напрям зумовлений зовнішніми чинниками, а саме – контролем дотримання соціальних і природоохоронних вимог. Хоча усі вони спрямовані на організацію внутрішньогосподарського контролю у підприємствах з видобування та переробки корисних копалин, але останній стосується, виключно, контролю використання суспільних благ, відновлення природного середовища в контексті з аналогічними завданнями, що ставляться перед державним та громадським контролем.

В процесі побудови системи внутрішньогосподарського контролю важливо чітко визначити об'єкти і суб'єкти такого контролю (рис. 4.4).



Рис. 4.4. Об'єкти і суб'єкти внутрішньогосподарського контролю видобувних підприємств

У видобувних підприємствах має використовуватись розгалужена система контрольованих об'єктів та контрольних органів. Контроль повинен охоплювати весь процес життєдіяльності проектів, до яких входять як кількісні, об'ємні параметри, організаційні та правові питання, так й показники за вартісними вимірами окремих сторін роботи .

На усіх стадіях реалізації проекту підприємство здійснює витрати, які можна вважати основним об'єктом внутрішньогосподарського контролю. У підприємствах з видобування корисних копалин такі витрати не завжди супроводжуються одержанням доходів. Окремі з них слід капіталізувати у необоротні активи з їх подальшою амортизацією (нематеріальні активи щодо одержаних дозволів на розробку природних ресурсів, свердловини, транспортні споруди). Інші вважаються витратами майбутніх періодів з їх подальшим перенесенням частинами на собівартість видобутої сировини чи готової продукції, наприклад, витрати на проведення розкривних робіт при відкритті кар'єрів з видобування вугілля, руди відкритим способом, а також нерудних матеріалів, що використовуються у будівництві та інших галузях.

Деякі витрати підприємства ще на підготовчому етапі, розвідувальній фазі повинні відносити до поточних витрат діяльності, а фактично – на збитки підприємства. До таких витрат згідно з П(С)БО 33 «Витрати на розвідку корисних копалин» відносяться здійснені витрати на підготовчому етапі, коли встановлено, що видобуток корисних копалин на даній ділянці технічно неможливий і економічно недоцільний, або закінчився строк дії ліцензії та інших спеціальних дозволів у межах визначеної ділянки (території) і не очікується його продовження [166].

Внутрішньогосподарським контролем має бути охоплений весь процес, весь інвестиційний проект з розвідування, розробки, видобування, переробки видобутої природної сировини, а також закриття місця видобування та приведення земельної ділянки до природного середовища. Він стосується як інвестиційної діяльності зі створення відповідної матеріальної бази, так й операційної складової життєдіяльності проекту (табл. 4.1).

**Характеристика контрольних дій за етапами реалізації
проекту з видобування корисних копалин**

Етапи природо-користування	Вид діяльності	Технологічні та контрольні дії	Виконавці
1. Передрозвідувальна стадія	Інвестиційна	-Контроль формування проекту з розробки родовищ корисних копалин та оцінка проектної ефективності; -перевірка документації на оренду землі, отриманих прав на розвідку й інших дозвільних документів; -контроль витрат та правильності їх списання	Керівництво Екон.служба Тех. служба Бухгалтерія
2. Пошуково-розвідувальні роботи	Інвестиційна	-Перевірка документації на одержання прав на розвідку, виконання геологорозвідувальних, геодезичних та інших робіт; -контроль процесу спорудження і витрат розвідувальних свердловин; -контроль правильності капіталізації витрат, порядку їх списання (амортизації)	Тех.служба Тех.служба Бухгалтерія Бухгалтерія
3. Підготовка до видобування корисних копалин	Інвестиційна Операційна	-Контроль за формуванням витрат на розкриття місць видобування корисних копалин; -перевірка будівництва й формування первісної вартості робочих свердловин; -контроль будівництва та вартості необхідної інфраструктури в місцях видобування; -перевірка правильності капіталізації і списання (амортизації) об'єктів	Бухгалтерія Тех. служба Бухгалтерія Тех. служба Бухгалтерія Бухгалтерія
4. Видобування корисних копалин	Операційна	-Контроль поточних витрат на видобування корисних копалин; -перевірка правильності списання минулих витрат з підготовчих етапів; -формування собівартості видобутих ресурсів	Бухгалтерія Бухгалтерія Бухгалтерія
5. Переробка видобутих запасів	Операційна	-Контроль витрат з переробки та собівартості готової продукції; -контроль доходів від реалізації випущеної продукції; -перевірка розрахунку кінцевих фінансових результатів	Бухгалтерія Бухгалтерія Бухгалтерія
6. Завершення проекту з видобування корисних копалин	Інвестиційна	-Контроль формування витрат на закриття родовищ, приведення земельної ділянки до природного стану; -контроль формування і використання резервів та інших забезпечень для покриття витрат із закриття родовищ, свердловин; -оцінка фактичної ефективності і строків окупності проектів; -контроль забезпечення соціальних вимог та дотримання екологічної безпеки в місцях видобування корисних копалин	Бухгалтерія Екон. служба Бухгалтерія Екон. служба Керівництво

Контрольні дії проводять різні управлінські служби підприємства в межах виконання покладених на них функцій та їхніх компетенцій. Як видно з таблиці 4.1, важливе значення у здійсненні такого контролю відводиться бухгалтерській службі. Вона задіяна практично на усіх фазах реалізації проекту. Саме в бухгалтерії формується інформація про витрати, здійснені на підготовчому етапі, які мають бути капіталізовані в обліку як основні засоби, нематеріальні активи, або визнані витратами майбутніх періодів. Бухгалтерська служба відповідно до ухваленої облікової політики здійснює перенесення зазначених витрат на видобуті ресурси чи готову продукцію. Важливою ділянкою облікової роботи, що потребує постійного контролю дотримання діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку, є також створення відповідного забезпечення на покриття витрат при закритті родовищ і приведенні земельних ділянок до природного стану.

Окрім контролю звичайної діяльності щодо реалізації проекту, як видно з таблиці, значна увага має бути приділена:

- оцінці економічної ефективності проекту;
- контролю дотримання правил і норм соціальної та екологічної безпеки у місцях видобування корисних копалин.

Економічна ефективність визначається, насамперед, на початковій стадії проекту порівнянням очікуваної вигоди (прибутку, грошового потоку) від видобування та переробки корисних копалин з капітальними витратами на облаштування місць видобування ресурсів. Це потрібно проводити з метою встановлення економічної доцільності реалізації проекту. Кожен інвестор до вкладення коштів у капітальні чи фінансові інвестиції має переконатись, що проект принесе в майбутньому економічну вигоду (прибуток), яким будуть, щонайменше, перекриті здійснені витрати. Тоді проект повністю окупиться. Крім цього, інвестор очікує додаткової вигоди понад вкладені кошти, як винагороду за вкладені інвестиції.

Таку ж оцінку проводять також в кінці інвестиційного циклу з метою встановлення фактичної ефективності проекту, визначення строків окупності та

кінцевих фінансових результатів від проекту загалом, що в менеджменті кваліфікується як постінвестиційний контроль.

Соціальний і екологічний контроль в межах провадження внутрішньогосподарського контролю у видобувному підприємстві проводиться оперативно та перманентно з метою забезпечення соціальних потреб населення (наприклад, стосовно виробництва лікувальної води), а також з метою уникнення конфліктних ситуацій і санкцій зі сторони державних екологічних служб та громадських організацій. Він необхідний для попередження випадків порушення природоохоронних норм і правил, самостійного виявлення та ліквідації таких порушень і недоліків.

Для кожного етапу реалізації проекту з видобування й переробки корисних копалин характерні технологічні й організаційні особливості, які суттєвим чином впливають на методику проведення внутрішньогосподарського контролю. Тому за кожним етапом видобувного процесу має бути розроблена система підконтрольних показників та визначена інформаційна база для їх одержання чи розрахунку.

У додатку 3 наведено орієнтовний перелік контрольних показників і вказано джерела їх одержання. До нього входять як кількісні, так і вартісні вимірники, розрахункові коефіцієнти, що характеризують ефективність роботи на кожному етапі видобувного процесу, включаючи й переробку видобутих природних ресурсів, а також показники, якими оцінюються роботи на стадії закриття родовищ, демонтажу обладнання, рекультивації землі та приведення її до природного стану відповідно до встановлених норм.

Аналітична оцінка наведених критеріїв та показників з використанням різних методів і прийомів дасть змогу виявити резерви економічного і соціального характеру у підвищенні ефективності видобувних підприємств, а також сприятиме скороченню шкоди, що завдається природі в результаті розробки родовищ корисних копалин, та покращенню екологічного стану в місцях видобування корисних копалин.

4.2. Методичний інструментарій контролю використання природних ресурсів

Для здійснення ефективного управління процесом розвідування і підготовки родовищ, видобування та переробки природних ресурсів має використовуватися система методів контролю, певний набір аналітичних прийомів та процедур. Нині не вироблено чіткого підходу, єдиних правил щодо методичних і аналітичних процедур, використання спеціальних методів внутрішнього контролю.

Від застосування тих чи інших методів контролю значною мірою залежать його результати. Методи здійснення внутрішньогосподарського контролю на практиці переплітаються зі способами проведення аналізу господарської діяльності. В процесі проведення контрольних дій часто використовуються аналітичні інструменти, розрахунки та процедури. В основу розкриття методу господарського контролю й економічного аналізу у літературних джерелах ставляться однакові принципи. Так, проф. Усач Б. Ф. поділяє методичні прийоми контролю на дві групи:

- загальнонаукові, до яких відносить аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, моделювання;
- специфічні: інвентаризація, економічний аналіз, експертизу та інші. [233, с. 28].

Як видно, серед виокремлених автором загальнонаукових і спеціальних прийомів значне місце посідає аналіз та властиві йому методичні прийоми.

Традиційно, поділяючи методи на прийоми фактичного контролю (інвентаризацію, контрольний обмір, експертизу, експеримент, спостереження) і документального контролю (нормативна, хронологічна, арифметична та зустрічна перевірка, аналітична оцінка, техніко-економічні розрахунки), можна простежити, що більшість прийомів, що їх відносять до елементів документального контролю, так або інакше пов'язані з аналітичною інтерпретацією дій і подій у підприємстві. По суті, в одну групу об'єднуються

різні за складністю та логічним осмисленням контрольні дії й аналітичні операції.

Зважаючи на це, правильніше було б відокремити складні логічні операції, пов'язані з проведенням розрахунково-аналітичних процедур, від простої перевірки документів на предмет правильності їх оформлення, повноти заповнення реквізитів, звірки дотримання норм, планів, кошторисів. Розрахунково-аналітичні операції потребують значно вищої кваліфікації контролюючих працівників, вміння логічно осмислювати і прогнозувати розвиток тих чи інших напрямів діяльності підприємства на майбутнє.

У таблиці 4.2 запропоновано групування узагальнених видів та методів контролю, що використовуються в процесі реалізації проекту з видобування і переробки природних ресурсів. Приблизно за такою ж схемою класифікує контроль Костирко Р. О. Однак він трактує ці види як методи контролю: документальні, розрахунково-аналітичні й органолептичні [93, с. 187-189].

Таблиця 4.2

Види контролю реалізації проекту з видобування і переробки природних ресурсів

Види контролю	Інвестиційний	Операційний	Фінансовий	Маркетинговий	Соціально-екологічний
Документальний	-нормативна та кошторисна перевірка	-нормативна і хронологічна перевірка	-кореспонденція рахунків; -зустрічна і кошторисна перевірка	-кореспонденція рахунків; -зустрічна і арифметична перевірка	-нормативна та кошторисна перевірка
Розрахунково-аналітичний	-аналіз проектної і фактичної ефективності проектів	-техніко-економічні розрахунки	-аналітична оцінка; -факторний аналіз	-аналіз ринку; -оцінка збутових можливостей	-техніко-економічні розрахунки
Фактичний	-інвентаризація; -контрольний обмір; -лабораторний аналіз	-контрольний замір; -контрольний запуск у виробництво; -експертиза	-інвентаризація; -зустрічна звірка	-презентація; -контрольне придбання	-контрольний замір; -лабораторний аналіз

Оскільки суто документальний та фактичний види контролю типові для більшості галузей, достатньо розроблені і не потребують нині додаткового глибокого обґрунтування, звернемо особливу увагу на методи та контрольні процедури, що базуються на аналітичних розрахунках, формалізованих і неформалізованих логічних узагальненнях.

Н. Виговська стверджує, що здійснення контролю у підприємстві неможливе без застосування аналітичних процедур, а з іншого боку – використання аналізу з метою фінансового управління несе в собі й виконання контрольних функцій [25, с. 75]. Т. Каменська і О. Редько до контрольних дій відносять, крім збору та обробки інформації, ще й її аналіз, порівняння фактичних результатів з плановими показниками, виявлення відхилень та їх причин, розробку заходів, необхідних для досягнення визначених цілей [75, с. 6]. Л. Гуцаленко, В. Дерій, М. Коцупатрій вважають, що у здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності широке застосування повинні мати такі аналітичні прийоми як техніко-економічні розрахунки, порівняння, відносні та абсолютні величини, групування даних [47, с.18]. О. Скаско серед функцій служби внутрішнього аудиту (контролю) важливе значення відводить аналітичній функції [213, с. 86-87]. Р. Костирко з методів контролю виокремлює такі загальнонаукові прийоми як аналіз і синтез, індукцію та дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і системний аналіз, вважаючи що використання цих аналітичних процедур дає змогу акцентувати увагу на дослідженні причинно-наслідкових зв'язків між елементами економічного потенціалу підприємства [93, с. 185-186].

Відомий російський вчений професор Соколов Я. В. зазначає, що контроль зобов'язує аналізувати інформацію про господарську діяльність, трансформувати облікові дані та доводити їх до виконавців [215, с. 124].

Тому важливо оцінити можливості застосування наявних методів економічного аналізу й аналітичних процедур, які наведені у таблиці 4.3, у здійсненні контрольних дій. Повніше такі методи і процедури викладені та охарактеризовані у додатку І.

Методи аналізу та аналітичні процедури при здійсненні контролю використання природних ресурсів

Класифікаційні ознаки	Назви методів і аналітичних процедур
<i>Формалізовані методи економічного аналізу та контролю, що встановлюють математичну залежність одних показників від інших</i>	
Традиційні методи економічного аналізу	Методи абсолютних, відносних та середніх величин
	Метод порівняння
	Метод групування
	Табличний метод
Методи факторного аналізу	Індексний метод
	Метод ланцюгової підстановки
	Метод різниць
	Балансовий метод
Економіко-математичні методи	Метод кореляційного та регресійного аналізу
	Кластерний метод
	Економетричні методи
	Методи лінійного програмування
	Теорія ігор
	Теорія масового обслуговування
	Метод оптимізації товарних запасів
	Метод нечіткої логіки
Метод штучного інтелекту	
Графічні методи	Діаграми
	Картограми
<i>Неформалізовані методи економічного аналізу та аналітичні процедури, що ґрунтуються на логічному узагальненні</i>	
Логічні та економіко-математичні методи	Методи ситуаційного аналізу
	SWOT-аналіз
	PEST-аналіз
	Метод маржинального аналізу
	Метод функціонально-вартісного аналізу
	Метод експертних оцінок

В економічній літературі зустрічаються й інші способи групування методів аналізу та аналітичних процедур і трактування їх участі у проведенні контрольних дій. Є. Мних серед методів виділяє моделювання, логічні і графічні методи, методи комплексної оцінки, економіко-математичні методи, методи фінансових обчислень та експертної оцінки [137, с. 69-116].

Г. Савицька як інструментарій економічного аналізу виокремлює такі методи, які кваліфікує як способи аналізу:

- логічні способи обробки інформації (порівняння, відносні та середні величини, графічне і табличне подання, групування, балансовий та евристичні методи);

- способи детермінованого факторного аналізу (ланцюгової підстановки, абсолютних і відносних різниць, інтегральний метод та логарифмування);

- способи стохастичного факторного аналізу (кореляційний і дисперсійний аналіз, компонентний та дискримінантний аналіз, багатомірний математичний факторний аналіз);

- способи оптимізаційного вирішення економічних завдань (лінійне та нелінійне програмування, теорія ігор та теорія масового обслуговування, дослідження операцій тощо) [207, с. 24-68].

Поділ методів аналізу на формалізовані і неформалізовані вносить певну чіткість у способи обробки інформації, визначає на який аналітичний інструментарій опирається те чи інше дослідження: математичну інтерпретацію чи логічне узагальнення та оцінювання з позиції причинно-наслідкових зв'язків.

В процесі проведення контрольних дій щодо видобування і переробки природних ресурсів можуть використовуватися розрахунково-аналітичні процедури, що базуються як на формалізованих, так й неформалізованих методах економічного аналізу. При проведенні такого контролю постійно використовуються традиційні методи порівняння фактичних показників з нормативними, плановими і в динаміці, в абсолютних та відносних величинах. Здійснюється групування робіт і витрат за видами діяльності, етапами реалізації проектів з видобування природних ресурсів: розвідування, відкриття, експлуатації та закриття родовищ корисних копалин.

Важливим засобом виявлення вузьких місць та резервів подальшого підвищення ефективності експлуатації родовищ і свердловин вважається факторний аналіз. На обсяги видобутої природної сировини та її переробку суттєвий вплив можуть мати:

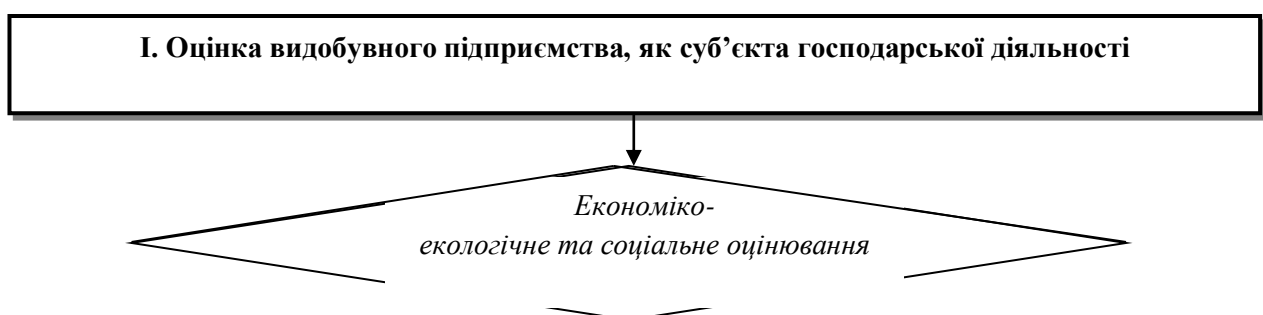
- системні чинники, що не залежать від діяльності колективів видобувних підприємств (товщина пластів, глибина їх залягання і віддаленість від місця

переробки, природні та погодні умови, корисний вміст і якість видобутої сировини, державна політика щодо видачі дозволів на розробку, величина орендної плати й інших платежів, чинники соціального та екологічного характеру тощо);

- несистемні чинники, що випливають з наслідків роботи видобувних підприємств (ефективність розвідувальних робіт, наявність і експлуатаційні можливості обладнання й обслуговуючої інфраструктури, ефективність використання наявних потужностей, продуктивність праці, якісні характеристики видобутої сировини, технологія її переробки, структура прямих, загальновиробничих та інших витрат, якість менеджменту, ринки збуту продукції та якість маркетингу).

Система внутрішньогосподарського контролю має опиратися на широкий вибір нових, сучасних економіко-математичних формалізованих і логічних методів економічного аналізу. При цьому необхідно зважити на особливості господарської діяльності видобувних підприємств, поєднання у ній інвестиційної та операційної складової, економічних, соціальних та екологічних чинників, які мають враховуватися на всіх етапах аналітичної обробки інформації (рис 4.5).

Розглядаючи на першому етапі видобувне підприємство як суб'єкт господарської діяльності і об'єкт контролю, основним завданням якого є економічне, раціональне використання природних ресурсів, слід дати оцінку дотримання у виробничому процесі встановлених екологічних норм та соціальних вимог. І тільки після цього можливо розглядати підприємство з ринкових позицій та економічного потенціалу як джерело одержання доходу від випуску і реалізації продукції для власників. Такий підхід диктується підвищеними вимогами до екологічної безпеки та соціального життя України та інших держав.



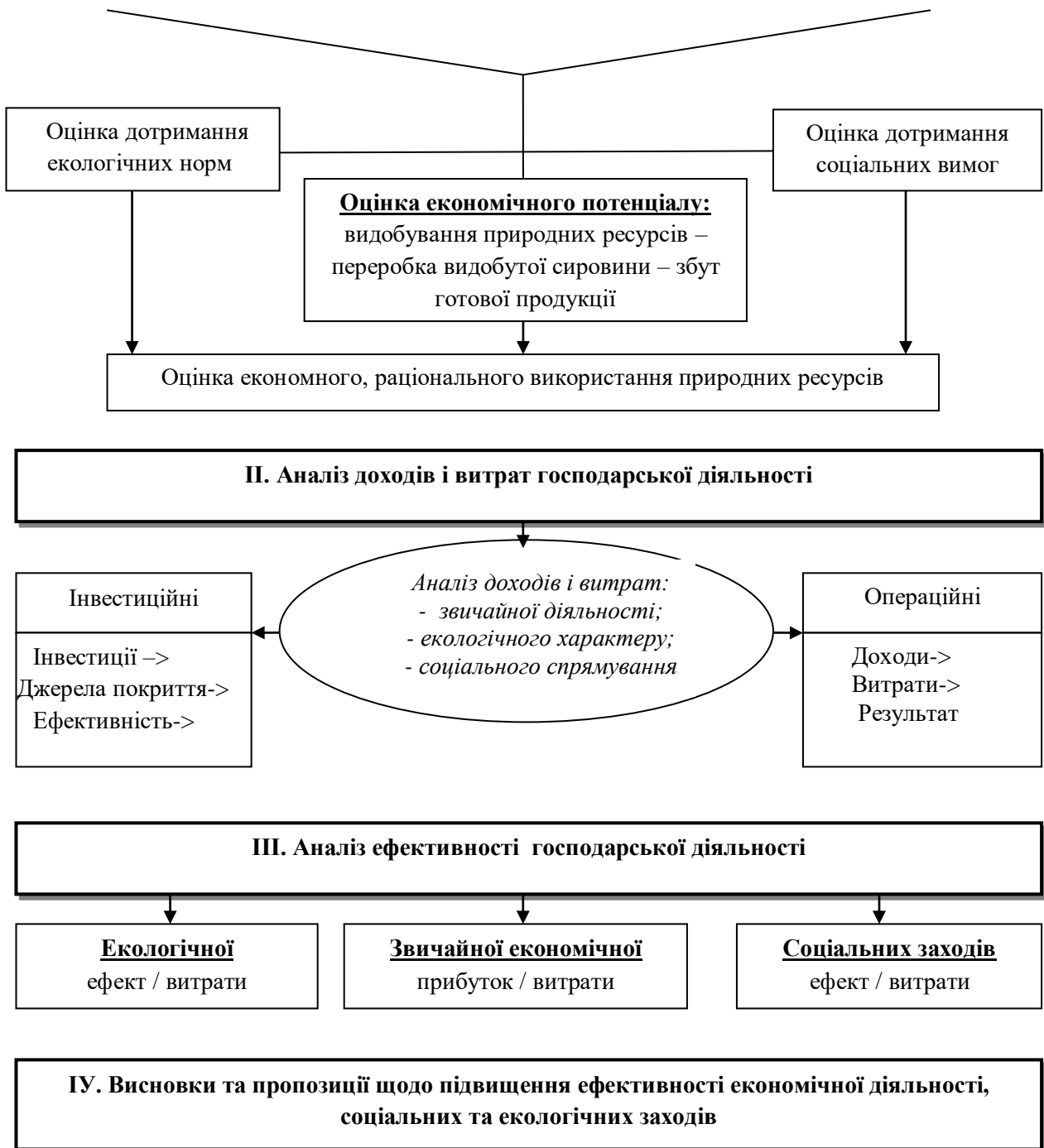


Рис. 4.5. Схема аналізу діяльності видобувного підприємства

Переходячи до аналітичної оцінки доходів і витрат видобувних підприємств слід сконцентрувати контрольні дії на інвестиційній та операційній складових. Перша потребує спеціальних джерел фінансового забезпечення, капіталізації витрат, їх оптимального розподілу між періодами та погашення через включення нарахованої амортизації по капіталізованих активах у витрати

операційної діяльності. Неправильний вибір джерел інвестування та нерациональне використання фінансових ресурсів на покриття інвестиційних витрат може мати негативні наслідки на подальшу операційну діяльність з видобування і переробки природних ресурсів.

Для прикладу, одержаний раніше ПрАТ «Добра вода» валютний кредит від чеських партнерів на інвестиційні потреби призводить на даний час до значного послаблення фінансової системи підприємства. Через різке зростання в останні роки курсу долара США щодо національної валюти нараховуються значні суми курсової різниці на кредиторську заборгованість за непогашеними кредитами в іноземній валюті, що призвело до суттєвого зростання витрат і збитковості товариства. Допущені у ці періоди із зазначених та інших причин збитки на початок 2017 року склали майже 163 млн. грн., на погашення яких не вистачає навіть власного капіталу товариства і його величина у балансі значиться від'ємним числом у сумі 88338 тис. грн., що вкрай негативно впливає на фінансовий стан підприємства.

Операційна складова потребує чіткого контролю доходів у зіставленні з витратами та результатом. Особливу увагу слід звернути на витрати екологічного та соціального характеру, їх співвідношення з потребами на здійснення екологічних та соціальних заходів. Ефективність діяльності також необхідно оцінювати у розгорнутому варіанті за видами діяльності:

- прибуток / собівартості реалізованої продукції – стосовно звичайної операційної діяльності;

- ефект від екологічних заходів / екологічні витрати – стосовно запроваджених екологічних заходів:

- ефект від соціальних заходів / витрати соціального характеру – щодо здійснених соціальних заходів.

Найбільші проблеми у цьому сенсі виникають у грошовій оцінці екологічного та соціального ефектів та стосовно виділення (відділення) в обліку подібних витрат від інших операційних чи інвестиційних операцій. Проте в

економічній літературі описано низку методів оцінки соціальної та екологічної ефективності, які можна використати для практичних розрахунків.

4.3. Застосування економіко-математичних та логічних методів у здійсненні контролю природокористування

У сучасних умовах широке застосування для проведення контрольних дій у видобувних підприємствах можуть мати економіко-математичні методи. Це можуть бути формалізовані методи, побудовані на лінійному програмуванні та кореляційній залежності, економетричних та методах нечіткої логіки.

Метод кореляційного та регресійного аналізу використовується для встановлення кількісних і вартісних співвідношень тих або інших об'єктивних і суб'єктивних факторів досліджуваного об'єкта, впливу одних показників на інші, між якими не простежується функціональна залежність. У видобувних галузях з використанням кореляційно-регресійного аналізу можна встановлювати залежність обсягів видобутих корисних копалин від природних умов, від продуктивності роботи обладнання, результатів діяльності від умов видобутку природної сировини, її переробки в готову продукцію та інше.

Методи лінійного і динамічного програмування придатні для визначення «вузьких місць», ступеня конкуренції та дефіцитності в умовах обмежених обсягів видобування природних ресурсів.

Балансовий метод може використовуватись для вимірювання, узгодження та контролю збалансованості виробництва і споживання продукції за наявності певних обмежень у природних ресурсах. Це може стосуватися будь-якої галузі, що використовує природні ресурси як сировину, будь-якого видобувного підприємства, зважаючи на існуючі обмеження у видобуванні, дотриманні екологічних норм.

Оскільки у пошуку природних ресурсів, їх видобуванні і переробці, як правило, задіяна значна кількість партнерів, з метою врегулювання відносин між

ними доцільно використовувати теорію ігор для оптимізації вигод і втрат для кожного з учасників видобувного процесу.

Елементи теорії масового обслуговування та методу оптимізації товарних запасів можна використовувати у галузях, що з природної сировини виробляють продукцію для масового споживання, наприклад, видобування і забезпечення населення мінеральними і столовими водами.

Серед неформалізованих методів найпоширенішими є методи експертних оцінок. Г. Савицька відносить їх до евристичних методів в аналізі та контролі, що базуються на професійному судженні, досвіді та інтуїції спеціалістів, їх індивідуальних та колективних висновках [207, с.38-39]. Є. В. Мних до методу експертних оцінок відносить методи колективних експертних оцінок, «мозкового штурму», семикратного пошуку, асоціацій та аналогій, колективного блокнота, контрольних запитань, морфологічний метод аналізу [137, с. 113-116].

Велике значення для проведення контролю діяльності видобувних підприємств можуть мати неформалізовані методи та аналітичні процедури, що базуються на логічному осмисленні ситуацій, прийнятті оперативних управлінських рішень з врахуванням зовнішніх і внутрішніх чинників. Ситуаційний підхід дає можливість керівництву приймати рішення, опираючись на розуміння та аналіз ситуацій, їх змін, уникати традиційних спроб і помилок, економити час і ресурси.

Важливість такого підходу у тому, що на процеси розвідування, видобування, переробки природних ресурсів, відкриття і закриття родовищ може впливати велика кількість зовнішніх чинників, викликаних природними умовами (клімат, погода, структура покладів, глибина їх залягання тощо), а також суспільний та людський фактор (дозвільна і податкова системи, екологічні та соціальні вимоги, конкуренти та інші системні та несистемні ризики). Поряд із зовнішніми чинниками слід враховувати й внутрішні переваги і загрози.

Серед методів ситуаційного аналізу, що можуть використовуватися в процесі здійснення контролю діяльності видобувних галузей, виділяється SWOT – аналіз, SNW – аналіз та PEST – аналіз.

SWOT-аналіз передбачає визначення сильних і слабих сторін підприємства, наявних можливостей та загроз, обумовлених як зовнішнім середовищем, так й внутрішніми умовами:

- сильні сторони (Strengths) – переваги, яке має підприємство порівняно з конкурентами : доступ до унікальних природних ресурсів, наявність передової технології і сучасного устаткування їх видобування і переробки, висока кваліфікація персоналу, висока якість продукції, набута популярності торгова марка та інші;

- слабкі сторони (Weaknesses) – недоліки в діяльності підприємства: несприятливі умови видобування ресурсів, дуже вузький асортимент продукції, погана репутація на ринку, низький рівень сервісу тощо;

- можливості (Opportunities) – чинники зовнішнього середовища, використання яких створить переваги на ринку: сприятливі обставини для отримання переваг (погіршення позицій конкурентів, зростання попиту, зниження світових цін на ресурси, запровадження нових технологій виробництва продукції, підвищення купівельної спроможності населення);

- загрози (Threats) – чинники, які можуть потенційно погіршити положення організації на ринку: ситуації, настання яких може несприятливо вплинути на діяльність підприємства (поява на ринку нових конкурентів, обмеження норм видобутку та зростання податків, погіршення екологічної обстановки, відношення громадськості до захисту навколишнього середовища та інше).

Зведення сильних і слабих сторін, наявних можливостей і загроз у єдиній матриці дозволяє знайти відповіді на питання:

- як скористатися можливостями, використовуючи при цьому сильні сторони підприємства?

- яких слабих сторін підприємства можна уникнути?

- за рахунок яких сильних сторін можна нейтралізувати існуючі загрози?

- які загрози посилюються слабкими сторонами підприємства і що, потрібно зробити для їх уникнення чи послаблення?

SNW-аналіз – це видозмінена та вдосконалена форма SWOT-аналізу, коли враховується середньоринкові чинники (нейтральна сторона), що виражає оптимальне значення чинника і до якої прирівнюються всі інші показники.

Для оцінки та аналізу макросередовища в країнах зі слабкою чи перехідною економікою, що актуально для України, може використовуватися така форма ситуаційного аналізу, як PEST-аналіз, у якому враховуються: політичні (Policy), економічні (Economy), соціальні (Society), технологічні (Technology) чинники зовнішнього середовища, що мають вплив на стратегію роботи підприємства.

При його проведенні на перше місце ставляться політичні, економічні а також соціальні чинники, що надзвичайно важливо у природокористуванні та діяльності видобувних підприємств. Політична ситуація вивчається з метою встановлення можливостей доступу до ключових природних ресурсів та встановлення владою плати за них. Вивчення економічної ситуації необхідне для виявлення правил розподілу і контролю ресурсів на рівні держави, що є важливою умовою діяльності підприємства. Не менше важливим вважається вивчення соціальної компоненти PEST-аналізу, оскільки ресурсний потенціал є всенародним багатством і на основі соціальної політики в центральній владі і на місцях формується стратегія діяльності видобувних підприємств.

У сфері природокористування не можна нехтувати й технологічною складовою. Від запроваджених технологій у сфері розвідки, видобування, переробки корисних копалин значною мірою залежить успішність роботи видобувних підприємств, дотримання соціальних та екологічних норм і правил.

Даний вид аналітичної оцінки стратегії діяльності і розвитку підприємства може проводитися з використанням різних варіантів формування матриці. Найчастіше використовуються два варіанти:

- проста чотирисекторна матриця;
- таблична форма PEST-аналізу.

Кожен із зазначених варіантів має свої переваги і недоліки. Вибір того чи іншого способу проведення PEST-аналізу залежить від мети проведення аналізу,

ступеня підготовленості експертів та низки інших чинників. У таблиці 4.4 подано приклад табличної форми PEST-аналізу щодо видобувного підприємства.

Таблиця 4.4

Таблична форма PEST-аналізу видобувного підприємства

Групи чинників	Події / чинники	Небезпека / можливість	Вірогідність події або чинника	Важливість чинника або події	Вплив на діяльність підприємства	Програма дій
Політичні	1. Законодавче регулювання прав на використання природних ресурсів	Небезпека втратити дозволи на видобування корисних копалин	Низька	Висока	Припинення діяльності підприємства	Узгодження питань з депутатським корпусом, місцевою владою
Економічні	1. Система оподаткування	Вилучення коштів	Середня	Висока	Збитковість діяльності	Оптимізація податків і платежів
	2. Недостатність коштів на нове обладнання	Зношеність і мала продуктивність техніки	Висока	Висока	Технічна і технологічна недосконалість	Залучення нових інвестицій, лізингу
Соціальні	1. Охорона праці	Загазованість приміщення	Середня	Середня	Штрафні санкції	Заміна вентиляційної обладнання
	2. Система стимулювання праці	Недостатня зацікавленість у результатах	Висока	Середня	Зниження продуктивності праці	Вдосконалення системи стимулювання
Технологічні	1. Очисні споруди	Забруднення водних ресурсів	Висока	Середня	Штрафні санкції	Модернізація очисних споруд

PEST-аналіз, як й усі інші методики ситуаційного аналізу макросередовища, дає певний результат, якщо такий аналіз проводиться постійно з використанням однакових підходів та методичного інструментарію. Тоді можна простежити динаміку факторів та їх вплив на загальні результати діяльності протягом тривалого періоду.

Результативною може бути оцінка діяльності видобувного підприємства за методом аналізу ієрархій (МАІ) для формування ключових показників ефективності (КПЕ). За методичним підходом він подібний до попереднього методу, однак формування КПЕ можна вважати дієвим інструментом для аналітичної оцінки та контролю внутрішнього середовища в процесі реалізації діючих чи нових проектів у видобувних компаніях. Головним завданням при застосуванні методу є якнайповніший підбір кількісних, вартісних, якісних

показників про різні сторони і етапи діяльності підприємства, їх ранжування за важливістю з встановленням ваги кожного з них за окремими етапами і загалом по підприємству.

В процесі дослідження сформовано перелік підконтрольних показників за кожним узагальненим етапом діяльності видобувного підприємства на основі завдань та з урахуванням факторів впливу на загальні результати діяльності. Повний початковий перелік таких підконтрольних показників наведено у додатку 3.

Зазвичай, всі ці показники стосуються ефективності того чи іншого процесу, але не показують загальну картину, не відображають взаємозв'язок між собою та вплив на стратегією підприємства загалом. Для виявлення такого взаємозв'язку необхідно створити цілісну систему з логічною орієнтацією на найбільш значимі та інформативні показники для кожного етапу реалізації проекту з видобування та переробки корисних копалин.

Оптимізувати процес оцінки і контролю діяльності видобувних підприємств основі КПЕ з урахуванням переваг та недоліків, а також галузевих особливостей можливо за наступними напрямками:

- облік специфіки діяльності на всіх етапах технологічної схеми створення вартості видобувного підприємства;
- встановлення причинно-наслідкових зв'язків виробничих показників зі стратегічними фінансовими показниками підприємства;
- більш детальне оцінювання ефективності реалізації стратегії підприємства.

Серед різних методів відбору показників КПЕ використано методику аналізу ієрархій, розроблену американським вченим Томасом Сааті [205, 206]. Він розробив і розвинув, так званий, «ієрархічний аналітичний процес» як важливий метод порівняльного аналізу та ранжування об'єктів, що характеризуються наборами найважливіших критеріїв, кількісних і якісних показників. За його участі розроблено також пакет прикладних програм Super

Decisions [159]. Названий метод застосовується для вирішення багатьох проблем, зокрема:

- проведення порівняльного аналізу об'єктів (багатокритеріальне ранжування);
- багатокритеріальний вибір найкращого об'єкта (найкращої альтернативи);
- розподіл ресурсів між проектами;
- проектування систем оцінювання та контролю за багатьма кількісними та якісними характеристиками.

Для успішного застосування методу МАІ вимагається дотримання таких умов:

- у процедурі беруть участь кваліфіковані експерти, котрі мають спільні позиції і прагнуть до узгодженості своїх оцінок;
- для множини порівнюваних об'єктів (альтернатив) має бути вибудована загальна система критеріїв.

Послідовність відбору з використанням методу МАІ найважливіших показників, які задовольняють найбільшу кількість критеріїв, проводиться за такими кроками (рис. 4.6):

Крок 1. Подання вихідної проблеми (мети) у вигляді ієрархічної структури. Мета (Goal) становить вищий рівень ієрархії, на якому може перебувати лише один об'єкт (в нашому випадку – «Рейтинг показників»). На наступному рівні знаходяться критерії (Criteria), за якими оцінюються порівнювані об'єкти (альтернативи), тобто підконтрольні показники, що розташовані на найнижчому рівні.

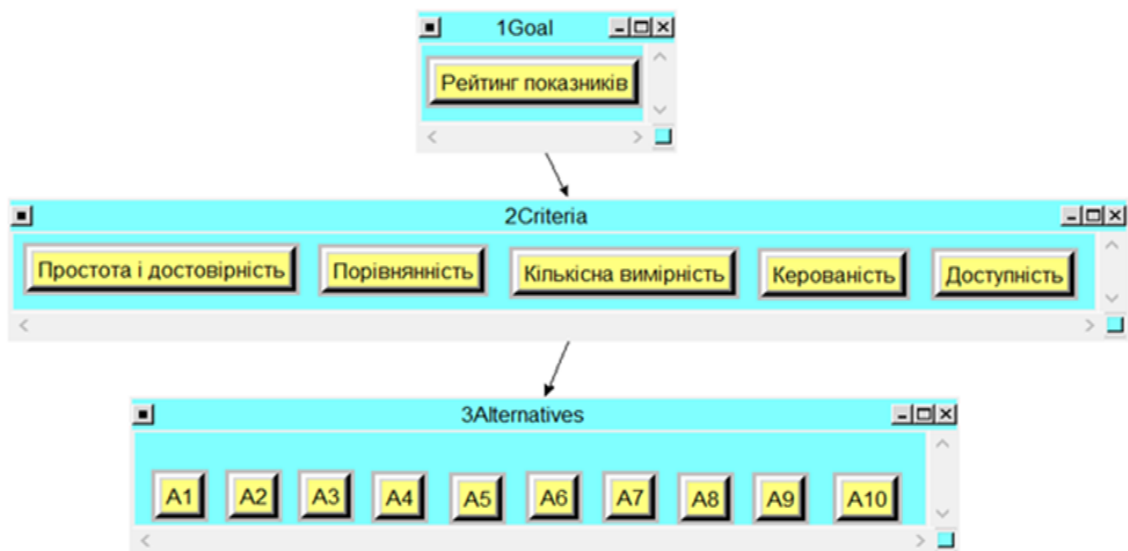


Рис. 4.6. Трирівнева ієрархія «мета – критерії – альтернативи»
(діалогове вікно програми Super Decisions)

Далі складається система критеріїв, за допомогою якої проводиться відбір показників із запропонованого переліку (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Критерії відбору показників

№ з/п	Назва критерію	Опис
1.	Простота і достовірність розрахунку	Зрозуміла методика розрахунку на основі достовірних і доступних джерел інформації
2.	Порівнянність	Використання однієї одиниці виміру або відповідної шкали, що забезпечить можливість порівняння показників між різними об'єктами та часовими інтервалами аналізу
3.	Кількісна вимірність	Шкала кількісних оцінок
4.	Керованість	Можливість впливу на зміну показника з боку менеджерів компанії, можливість встановити відповідальність за досягнення цільового значення показника
5.	Доступність	Спосіб вимірювання та розрахунку не повинен вимагати витрат на дорогі технічні засоби, великих затрат робочого часу персоналу, проведення великомасштабних досліджень

Крок 2. Винесення експертних суджень на кожному рівні ієрархії через попарні порівняння: критерії порівнюються попарно стосовно мети, альтернативи – попарно стосовно кожного з критеріїв. Відповідно заповнюються

матриці попарних порівнянь, як це показано на рис. 4.7: одна – для критеріїв; п'ять – для альтернатив, оскільки обрано 5 критеріїв.

	K_1	K_2	...	K_N	Лок. Пр.
K_1	1	8	...	3	
K_2	1/8	1	...	1/5	
...	1
K_N	1/3	5	...	1	

Рис. 4.7. Загальна форма матриці попарних порівнянь

Сутність попарного порівняння полягає у наступному: два об'єкти одного рівня порівнюються за своєю відносною значимістю. Зазвичай, порівняння за методом МАІ проводиться з використанням спеціальної «шкали відносної важливості» («шкали Томаса Сааті»), котра має 9 ступенів переваги, обраних експертом, що виконує порівняння (додаток К.1).

Числа з цієї шкали показують, у скільки разів елемент з більшою оцінкою переваги домінує над елементом з меншою оцінкою щодо спільного для них критерію. Таке домінування одного об'єкта над іншим буває:

- а) за перевагою; б) за важливістю; в) за ймовірністю тощо.

При здійсненні операцій попарного порівняння використовують значення обернених оцінок переваги: якщо перевага i -тої альтернативи порівняно з j -тою має одне з наведених у шкалі значень, то оцінка переваги i -тої альтернативи над j -тою матиме обернене значення. Тобто в МАІ всі матриці парних порівнянь є обернено симетричними.

Методом попарного порівняння визначимо загальну вагу кожного критерію з точки зору його порівняльної важливості, що подано у таблиці 4.6.

Таблиця 4.6

Попарне порівняння критеріїв

Критерії	Критерії					Сума	Вага
	1	2	3	4	5		
1. Простота і достовірність розрахунку	1,0	0,5	2,0	0,5	2,0	6,0	0,20
2. Порівнянність	2,0	1,0	0,5	0,5	0,5	4,5	0,15
3. Кількісна вимірність	0,5	2,0	1,0	0,5	2,0	6,0	0,20
4. Керованість	2,0	2,0	2,0	1,0	2,0	9,0	0,30
5. Доступність	0,5	2,0	0,5	0,5	1,0	4,5	0,15
Сума	6,0	7,5	6,0	3,0	7,5	30,0	1,000

Аналогічним чином для кожного критерію заповнюються матриці (таблиці) попарних порівнянь.

Крок 3. Математична обробка матриць попарних порівнянь для знаходження локальних і глобальних пріоритетів.

Під локальним пріоритетом розуміється рейтинг показника в межах одного критерію, а під глобальним – його рейтинг за всіма критеріями із врахуванням ваги кожного критерію. Завдання визначення вектора локальних пріоритетів зводиться до знаходження власного вектора матриці попарних порівнянь:

$$A \cdot X = \lambda \cdot X, \quad (3.1)$$

де A – матриця попарних порівнянь;

X – n -мірний вектор, складений з шуканих пріоритетів, $n = 5$;

λ – власне значення матриці попарних порівнянь;

Далі проводимо подальше нормування цього вектора:

$$\sum x_i = 1.$$

У розглянутій задачі пошуковим буде вектор, який відповідає максимальному власному значенню. Оскільки знаходження власного вектора матриці попарних порівнянь є трудомістким завданням для обчислення «вручну», тому для розрахунків використано пакет прикладних програм Super Decisions, розроблений під керівництвом Т. Сааті. Пакет має дружній інтерфейс, що надає користувачеві широкі можливості з введення експертних даних різними способами: графічним, словесним, анкетним, прямим.

Як зазначалося вище, глобальний пріоритет (або інтегральна оцінка) показника визначається перемножуванням нормованої суми кожного показника за всіма критеріями на їхню загальну вагу.

Вектор інтегральних оцінок – це і є рішення задачі багатокритеріального ранжування. На підставі нього вирішується завдання вибору: альтернатива (показник) з максимальним значенням інтегральної оцінки є найкращою за сукупністю критеріїв з урахуванням відносної важливості останніх.

Розрахунки за допомогою програми Super Decisions і отримані інтегральні оцінки підконтрольних показників для кожного встановленого критерію проведено для усіх узагальнених етапів діяльності видобувного підприємства (додаток К.2), а їхні значення згруповані у таблиці 4.7.

Таблиця 4.7

Підконтрольні показники за етапами діяльності видобувних підприємств та їхній рейтинг (інтегральна оцінка)

Етап	Підконтрольні показники	Пріоритет	Ранг
1	2	3	4
А. Підготовчий етап	A1. Прогнозований обсяг запасів корисних копалин	0.049284	8
	A2. Структура пластів	0.029390	10
	A3. Глибина залягання	0.035231	9
	A4. Якісні характеристики корисних копалин	0.158265	3
	A5. Спосіб видобування	0.050956	7
	A6. Склад обладнання	0.153611	4
	A7. Віддаль до місця переробки	0.067202	5
	A8. Спосіб транспортування	0.065279	6
	A9. Вартісні показники	0.187481	2
	A10. Коефіцієнт проектної ефективності	0.203300	1
В. Процес видобування	B1. Обсяги видобутих запасів і порожніх порід	0.097845	5
	B2. Використані ресурси при бурінні свердловини	0.043752	9
	B3. Відпрацьований час устаткування	0.026436	13
	B4. Фондовіддача	0.158112	1
	B5. Коефіцієнт використання обладнання	0.055134	7
	B6. Штатний розпис	0.045299	8
	B7. Трудомісткість праці	0.031869	12

Закінчення таблиці 4.7

1	2	3	4
	B8. Продуктивність праці	0.101876	4

	V9. Вартість бурового та іншого обладнання	0.078595	6
	V10. Витрати на видобування	0.145601	2
	V11. Розміри забезпечень на покриття витрат	0.043181	10
	V12. Витрати на одиницю видобутих ресурсів	0.040492	11
	V13. Собівартість одиниці видобутих ресурсів	0.131809	3
С. Процес переробки, випуску і реалізації продукції	C1. Обсяги випущеної продукції в асортименті	0.121163	2
	C2. Незавершене виробництво	0.040386	12
	C3. Собівартість випущеної продукції	0.098622	4
	C4. Структура витрат	0.060388	7
	C5. Енергомісткість продукції	0.023407	13
	C6. Трудомісткість продукції	0.022665	14
	C7. Обсяги реалізованої продукції	0.095699	5
	C8. Структура цін на продукцію	0.057017	9
	C9. Вартість реалізованої продукції	0.118759	3
	C10. Суми непрямих податків	0.060367	8
	C11. Результат від реалізації продукції	0.043828	11
	C12. Інші доходи	0.053419	10
	C13. Інші витрати	0.064666	6
	C14. Чистий фінансовий результат	0.139614	1
D. Завершення і закриття об'єкту	D1. Первісна і залишкова вартість свердловин	0.097844	4
	D2. Суми нарахованої амортизації та зносу	0.036669	11
	D3. Строки корисного використання об'єктів	0.059320	9
	D4. Витрати на закриття (консервацію) свердловин	0.066971	6
	D5. Витрати на демонтаж і перебазування техніки	0.049614	10
	D6. Обсяги земляних робіт при закритті кар'єрів	0.028682	12
	D7. Вартість робіт з рекультивації земель	0.151195	1
	D8. Суми раніше створених резервів на відновлення природного середовища	0.135557	3
	D9. Доходи від ліквідації об'єктів місцях видобування	0.097336	5
	D10. Надлишки невикористаних забезпечень	0.066920	7
	D11. Додаткові витрати та джерела їх покриття	0.061909	8
	D12. Коефіцієнт фактичної ефективності	0.147983	2

Також метод МАІ дає змогу перевірити узгодженість експертних оцінок, для чого обчислюється відношення узгодженості. Допустимим вважається

відношення узгодженості, яке не перевищує 10 %. Якщо величина цього показника вища, то експертам необхідно досліджувати задачу та перевірити свої оцінки.

Результати проведених обчислень показали, що цей показник менше 0,1, тобто встановлена узгодженість експертних оцінок.

Далі необхідно визначити межі інтегральних оцінок. Такий розрахунок подано у таблиці 4.8.

Таблиця 4.8

Межі інтегральних оцінок для узагальнених етапів природокористування

Етап	Включається в КПЕ	На розгляд керівництва	Не включається у КПЕ
Підготовчий етап	>0,150	0,045-0,150	<0,045
Видобування природних ресурсів	>0,100	0,040-0,100	<0,040
Переробка, випуск продукції	>0,095	0,030-0,095	<0,030
Завершення і закриття родовищ	>0,130	0,030-0,130	<0,030

Показники, що входять у встановлені межі, представляють важливість для внутрішнього контролю в розрізі кожного етапу діяльності видобувного підприємства. На основі вказаної схеми був проведений відбір КПЕ з числа показників, які використовуються видобувними підприємствами.

Таблиця 4.9

Перелік показників, відібраних для проведення внутрішньогосподарського контролю

Етап	Включається в КПЕ	На розгляд керівництва	Не включається у КПЕ
Підготовчий етап	A4, A6, A9, A10	A1, A5, A7, A8	A2, A3
Видобування природних ресурсів	B1, B4, B8, B10, B13	B2, B5, B9, B11, B12	B3, B6, B7
Переробка сировини і випуск продукції	C1, C3, C7, C9, C14	C2, C4, C8, C10, C11, C12, C13	C5, C6
Завершення і закриття родовищ	D7, D8, D12	D1, D4, D9, D10, D11	D2, D3, D5, D6

Як видно з таблиці 4.9, найвищий ранг у кожному сегменті (етапі) займають показники економічного характеру. Так, на підготовчому етапі

особливу увагу необхідно приділяти вивченню якісних характеристик корисних копалин, складу і продуктивності обладнання, вартісним критеріям з оренди землі, придбання дозволів на розробку, проектно-кошторисної документації, а також витрат на розвідку, перевірку якості копалин та ін. Ще одним важливим чинником, якому має надаватись перевага на першому етапі, є оцінка прогнозованої ефективності проекту.

На етапі видобування природних ресурсів головними є показники щодо обсягів видобутку, фондівіддачі і продуктивності праці, а також витратні критерії. В процесі переробки видобутих ресурсів особливо важливими для здійснення внутрішньогосподарського контролю є показники щодо обсягів випущеної продукції та її собівартості, обсягів реалізації і кінцевих фінансових результатів.

На завершальній стадії до ключових показників ефективності (КПЕ), які підлягають особливому контролю, віднесено витрати на рекультивацію земельних ділянок, величину зарезервованих коштів на покриття цих витрат. Підсумковим критерієм щодо ключових показників є оцінка фактичної ефективності проекту, зіставлення одержаних вигод (прибутку, грошового потоку) з інвестиціями на його реалізацію.

Усе це підтверджує вирішальний вплив економічної складової на діяльність видобувного підприємства. Тому при виборі методів внутрішнього контролю їх діяльності, використанні аналітичних процедур основна увага має бути зосереджена саме на економічних критеріях оцінювання. Водночас, не варто нехтувати й соціальними та екологічними чинниками, адже вони вважаються пріоритетними у сфері державного та громадського контролю.

Загалом, використовуючи запропонований методичний інструментарій і, зокрема, методи аналізу ієрархій, можна досягти вагомих результатів в організації внутрішнього контролю у видобувних підприємствах.

Розділ 5. Аналітична оцінка та організація контролю виробництва мінеральної води

5.1. Особливості організації контролю виробництва мінеральної води

Організація контролю діяльності підприємств з видобування і виробництва мінеральної води має свої особливості, що обумовлені специфікою діяльності підприємств, характером виробництва, зовнішніми чинниками. В процесі контрольних дій використовуються різні методи й процедури, відмінні від контролю інших видобувних підприємств, більш розгалуженою є система контролюючих органів.

Насамперед, слід зосередитись на видах такого контролю, його об'єктах і суб'єктах, що властиві підприємствам з виробництва мінеральної води. Досить розгалужену класифікацію видів контролю, опираючись на розробки різних авторів, дає Н. Виговська [25, с. 120-121]. Проте не всі запропоновані групування можна застосувати щодо досліджуваної галузі. Найбільш важливі види контролю, характерні якраз для підприємств з виробництва мінеральної води за сферами їх застосування, подані у таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Основні види контролю та контрольні функції у підприємствах з виробництва мінеральної води

№ з/п	Види контролю за класифікаційними ознаками	Функції та зміст контрольних дій
1	2	3
1. За організаційними формами		
1.	Державний	- Дотримання статутної діяльності, наявність ліцензій, дозволів на право такої діяльності; - контроль дотримання встановлених держаних норм і правил (природоохоронних, протипожежних, трудових та охорони праці, санітарно-епідемологічних й інших); - дотримання санітарно-гігієнічних вимог та якості випущеної продукції; - контроль правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати, податків, обов'язкових платежів, орендної плати за використання надр та ін.
2.	Муніципальний	- Дотримання природоохоронних, санітарних і інших норм та рішень; - виконання соціальних зобов'язань в регіоні; - правильність нарахування, повноти і своєчасності сплати, місцевих податків та платежів

Закінчення табл. 5.1

1	2	3
3.	Громадський	- Дотримання екологічних норм і правил; - виконання соціальних зобов'язань

4.	Незалежний аудит	- Перевірка стану обліку та в фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність
5.	Контроль власника	- Дотримання визначеної стратегії і напрямів діяльності підприємства; - контроль фінансового стану, прибутковості та дивідендної політики підприємства
6.	Внутрішньо-господарський	- Поточний контроль щодо матеріального і технічного забезпечення, дотримання технології, якості та збуту продукції, собівартості і цінової політики, фінансово-господарських операцій; - попередження порушень, зловживань з метою недопущення санкцій зі сторони державних, муніципальних та інших органів
2. За характером контрольних дій		
1.	Технічний	- Матеріально-технічне забезпечення, формування парку машин і обладнання
2.	Технологічний	- Дотримання встановлених технологій, рецептур, норм витрачання матеріальних ресурсів, фільтрації та знезараження, сатурації і розливу води, закупорювання, етикетування і пакування продукції; - санітарно-бактеріологічний контроль виробництва та інше
3.	Маркетинговий	- Контроль забезпечення виробництва необхідними ресурсами; - контроль збуту продукції, дотримання договірної дисципліни
4.	Фінансовий	- Контроль фінансових результатів, грошових потоків, формування і використання джерел фінансування інвестиційних та інноваційних програм;
5.	Бухгалтерський	- Контроль господарських операцій, що відображаються в обліку; - дотримання норм, кошторисів, лімітів використання ресурсів; - контроль витрат за місцями виникнення та сферами відповідальності; - контроль активів у місцях їх знаходження; - контроль боргових зобов'язань і їх погашення; - оцінка результатів роботи та фінансового стану на основі обліку і звітності
3. За сферами діяльності		
1.	Економічний	- Дотримання статуту підприємства, норм і правил при здійсненні підприємницької діяльності; - оцінка економічної діяльності підприємства (планування, ціноутворення, обліку і звітності, організації та оплати праці, якості менеджменту і ін.)
2.	Соціальний	- Забезпечення встановлених норм відповідальності бізнесу перед суспільством стосовно соціально-трудова відносин і стимулювання праці; - дотримання встановлених правил техніки безпеки й охорони праці; - моніторинг якості і безпечності випущеної продукції; - контроль прилягаючої території, викидів та скидів в атмосферу і воду
3.	Екологічний	- Контроль стану охорони навколишнього природного середовища; - контроль використання та охорони земель; - контроль за використанням і охороною вод та відтворенням водних ресурсів; - державний контроль і нагляд за веденням робіт щодо геологічного вивчення надр, їх використання та охорони
4.	Санітарно-біологічний	- Дотримання санітарних вимог до водопостачання, утримання обладнання для забору підземних вод, до приготування і розливу мінеральних та штучно-мінералізованих вод, особистої гігієни працівників та охорони праці; - санітарно-бактеріологічний контроль виробництва, випуску готової продукції, її зберігання і відпуску покупцям

Серед них особливу увагу слід звернути на організаційні форми такого контролю, згідно з якими виокремлюється державний, муніципальний,

громадський, незалежний аудит, контроль власника, внутрішньогосподарський для поточного управління. Більшість з перелічених організаційних форм (такі як державний, муніципальний, громадський та аудит) належать до зовнішнього контролю.

До зовнішнього є підстави відносити також контроль за діяльністю зі сторони власників, оскільки засновники, акціонери не завжди є працівниками підприємства і не беруть безпосередньої участі в поточному управлінні. Їх цікавить обмежене коло показників, що мало стосуються поточної діяльності, як правило, лише фінансовий стан та результати господарської діяльності підприємства.

Поточний контроль діяльності, який класифікують як внутрішньогосподарський щодо оперативного управління підприємством, варто розглядати як окрему організаційну форму з властивими для нього методами і аналітичними процедурами. Проте не логічно вважати, що внутрішньогосподарський контроль обмежується лише внутрішнім життям підприємства. Ця форма контролю, до певної міри, є «запобіжним заходом» щодо недопущення помилок, порушень, зловживань, що контролюються як державними, так й місцевими органами. Тому до програми проведення незалежного аудиту обов'язково має бути включене питання про стан внутрішньогосподарського контролю у підприємстві, яке висвітлюється в офіційному аудиторському звіті.

Важлива роль у видобувних підприємствах відводиться соціальному і екологічному контролю. Соціальна та екологічна компоненти контактів підприємства з природою і суспільством обумовлені, як зазначають Пушкар М. С. та Голінач Л. І. [192, с. 29], багатьма елементами природного середовища, що може мати негативні наслідки й у сфері видобування та виробництва мінеральної води, зокрема щодо:

- атмосфери – викидів газів, шкідливих хімічних сполук;
- води – скидів неочищених промислових стоків, надмірного водозабору;
- ґрунтів – їх забруднення, засолення, ерозії, осушення та ін.;

- ландшафтів – будівництва насосних станцій та перекачувальних споруд, електричних і транспортних магістралей, забруднення флори та нищення природної фауни;

- надр – надмірного забору води та невідновлення водних ресурсів, порушення літосфери, незадовільної рекультивації земельних ділянок.

Соціальна та екологічна складові діяльності підприємства тісно пов'язані між собою, оскільки обидві покликані забезпечувати нормальне середовище та комфортні умови для працівників і населення. Тому контролю за ними надається підвищена увага зі сторони різних суб'єктів господарського контролю.

Тісно пов'язані соціальна й екологічна складова бізнесу і з економічною діяльністю видобувних підприємств. Однак, як слушно зазначають Пушкар М. С. і Голінач Л. І., їх сутність та напрями вирішуваних проблем є різновекторними [192, с. 42]. Превалювання однієї над іншою може призвести до негативних наслідків чи то в плані результативності діяльності, чи викликати екологічні або соціальні проблеми. Завданням обліку і контролю у даному випадку є надання повної, неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень щодо збалансованих дій в економічному розвитку, забезпеченні екологічних норм та соціальних вимог.

Особлива увага до підприємств з виготовлення мінеральної води зі сторони держави, громадськості і суспільства загалом зумовлена наступними чинниками:

- такі підприємства як основну сировину використовують природні ресурси, що вважаються загальнонародною власністю та видобування яких може призвести до порушення балансу в природі;

- результатом виробничої діяльності є харчова продукція, що потребує особливого санітарно-бактеріологічного контролю й оцінки;

- частина мінеральних вод, крім харчової цінності, має ще й лікувально-бальнеологічне значення. До лікувальних (як для внутрішнього споживання, так й для зовнішніх процедур) відносять тільки ті мінеральні води, склад хімічних компонентів і фізичні властивості яких відповідають прийнятим нормам, розробленим на основі багаторічного досвіду лікувального застосування

і спеціальних досліджень. Такий контроль може здійснюватися лише лабораторним способом фахівцями медичного профілю.

На даний час діють Державні санітарні правила та норми діяльності підприємств щодо виробництва і розливу мінеральних та штучно-мінералізованих вод (ДсанПіН 4.4.4.065-00), затверджені постановою Головного державного санітарного лікаря України 18.04.2000 р. № 65. Ними встановлені санітарно-гігієнічні вимоги до проектування, розташування та діяльності підприємств з виробництва та розливу мінеральних і мінералізованих вод щодо:

- території підприємства;
- водопостачання і каналізації;
- освітлення, опалення та вентиляції;
- утримання обладнання для забору підземних вод;
- утримання резервуарів для зберігання початкової води, трубопроводів і транспортних ємкостей;
- приготування та розливу мінеральних вод, вимоги до солей, що використовуються для приготування штучно-мінералізованих вод;
- санітарні вимоги до тари й закупорювальних матеріалів;
- готової продукції, її транспортування, пакування і зберігання;
- санітарні вимоги до виробничих, підсобних приміщень та інвентаря;
- організації санітарно-бактеріологічного контролю виробництва, особистої гігієни, охорони праці й інших питань.

Обов'язки та відповідальність за дотримання санітарних норм і правил покладаються на адміністрацію підприємства. Порушення санітарно-гігієнічних та санітарно-протиепідемічних правил і норм тягне за собою дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до Закону України «Про забезпечення санітарного й епідеміологічного благополуччя населення».

Внутрішньогосподарський контроль повинен охоплювати усі сторони господарського життя підприємства з випуску мінеральної води. Він стосується й окремих етапів реалізації проектів:

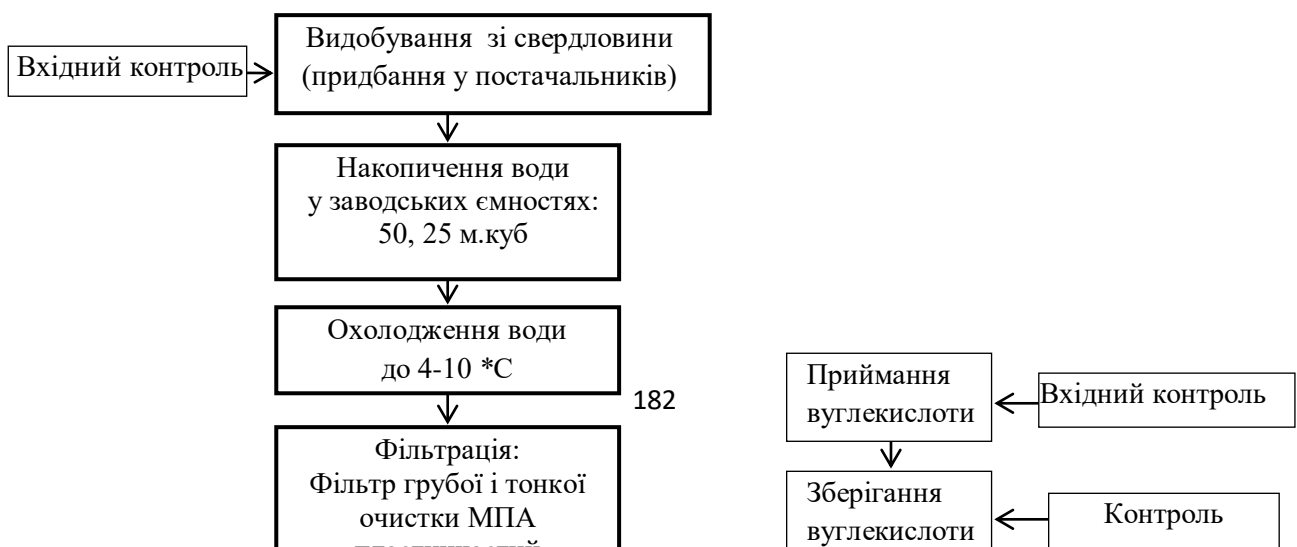
- підготовчого – одержання дозволів і проведення розвідки, будівництво свердловин та облаштування виробничої інфраструктури;
- безпосередньо процесу видобування, обробки та розливу мінеральної води у скляну, пластикову й іншу тару;
- закриття (консервації) родовищ, свердловин і відновлення природного середовища.

На першому етапі бухгалтерськими службами контролюються, в основному, витрати, частина з яких формує первісну вартість необоротних активів, або визнається витратами поточного чи майбутніх періодів за відсутності доходів від здійснення операційної діяльності.

На останньому етапі обліку і контролю піддаються роботи і витрати щодо закриття родовищ, пошуку джерел їх фінансового забезпечення (резервів, інших забезпечень), оскільки доходи від діяльності також відсутні.

Найважливішим та найскладнішим щодо організації внутрішньогосподарського контролю вважається етап видобування і виробництва мінеральної води, оскільки він найтриваліший за часом, складний за кількістю та структурою виробничих процесів і господарських операцій. Підприємство одержує доходи від реалізації випущеної продукції, що дає змогу визначати прибутковість діяльності та фактичну ефективність інвестиційного проекту загалом.

На цьому етапі використовуються різні форми контролю за характером контрольних дій: технологічний, маркетинговий, фінансовий, бухгалтерський, як це подано на рисунку 5.1 на прикладі ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття».



0,25 МСО₂

Пляшка
←
Корок

Етикетка, клей
Стретч-плівка
←
Картон

Рис. 5.1. Місця і форми контролю у виробництві мінеральної води «Поляна квасова премія» у ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття»

На рисунку показані, в основному, місця і форми технологічного контролю, що здійснюється виробничим персоналом підприємства в процесі операційної діяльності. Проте контроль придбання ресурсів на вході та відпуску готової продукції на виході стосується не лише моніторингу дотримання технологічних, санітарних норм і правил, але й маркетингових операцій,

пов'язаних з дотриманням договірної дисципліни між підприємством, його постачальниками і покупцями.

Результати як технологічного, так і маркетингового контролю, якщо виявлені відхилення від нормальних умов, мають бути об'єктом бухгалтерського обліку. Такі відхилення повинні документуватися та відображатись в обліку:

- як нестачі, порушення якісних характеристик, виявлені при прийманні цінностей, що надійшли зі сторони й оформлені комерційними актами;

- нестачі і псування у місцях їх зберігання за актами інвентаризації;

- невідповідність хімічного складу та якості води встановленим нормам в накопичувальних резервуарах при щоденному відборі проб, посівів для виявлення мікроорганізмів - на підставі актів лабораторії якості, затверджених головним технологом;

- брак, допущений при видуванні пластикової тари (ПЕТ-пляшок) із преформ – на підставі актів про брак, складених майстром зміни і затверджених головним технологом;

- брак, забрудненість продукції в тарі, виявлені про проведенні органолептичного контролю в період бракеражу - акти про брак, складені оператором та майстром зміни і затверджені головним технологом;

- виявлені відхилення при проведенні контролю якості води при її зберіганні протягом встановленого терміну, що проводиться лабораторією якості шляхом відбору з кожної зміни однієї упаковки продукції – акт про брак.

В практичній діяльності випадки невідповідності якості та фіксації фактів браку оформляються та відображаються в обліку дуже рідко. У норми витрат на випуск продукції закладається додаткова кількість розхідних матеріалів на випадок допущення браку (калькуляції у додатках Д, Е). Так, у ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» у калькуляції з випуску мінеральної води «Поляна квасова» на 1000 пляшок 1,5 л. ПЕТ закладено витрати води – 1918 л., преформ – 1030 шт., корка – 1040 шт., а на 1000 пляшок скляних 0,5 л. – мінеральної води 575 л., пляшок скляних 1030 шт., ковпачків 1040 шт. Зазвичай,

у матеріальні витрати зазначені ресурси включаються у межах норм, а не фактично витрачені, і таким чином покривається брак.

У ПрАТ «Добра вода» норма витрат на 1000 пляшок 1,5 л. готової продукції: преформ 1007 шт, корка – 1003 шт., що лише відповідно на 7 і 3 одиниць перевищує витрати даних матеріалів щодо випуску продукції. Проте у товаристві при складанні змінних рапортів документується забракована продукція, вартість якої за виключенням доходів від браку (повернення зіпсованих преформ, пакувальної плівки, картонних прокладок та інших матеріалів) відносяться до витрат основного виробництва. Обсяги витрат самої води не включаються у калькуляцію, оскільки вона видобувається з власних свердловин. Такий підхід не сприяє економії витрат і ощадливому використанню природних ресурсів.

Виявлення та документування відхилень зустрічаються лише у випадках, коли перевірку якості води проводиться Держстандартом або санітарно-епідеміологічними службами. Вони також контролюють систему очистки стічних вод від миття тари, дезінфекції резервуарів і ліній розливу, туалетів, душових, їдальні, системи очистки стічних вод в басейнах для відстою та нейтралізації дезінфікуючих розчинів, що застосовуються у виробництві. Факти допущених відхилень за результатами такого контролю документуються відповідними службами, встановлюються терміни їх ліквідації, накладаються санкції на підприємство і відповідальних осіб.

Для посилення внутрішньогосподарського контролю за видобуванням і випуском мінеральної води доцільно покращити документальне оформлення забракованої продукції, зіпсованої тари й інших матеріалів. У додатку В наведено вдосконалену форму Змінного рапорту, складеного за даними ПрАТ «Добра вода», у якому крім обсягів випущеної за зміну продукції та витрачених матеріалів, окремо фіксується виробничий брак. До нього віднесено лише витрачені на браковану продукцію матеріали (преформа, корок, етикетка, пакувальні й інші матеріали). Оплату праці операторів з обслуговування ліній

підготовки і розливу води на брак відносити недоцільно, оскільки складно визначити її частку при почасовій оплаті, яка є несуттєвою.

У змінному рапорті, який оформляє майстер цеху, візує лаборант з контролю якості води та затверджує головний технолог, фіксуються й інші недоліки, неполадки в роботі обладнання з видування пляшок, розливу води, етикетування і маркування пляшок та інше. Окремо оцінюється санітарний стан приміщення цеху й інші відхилення від нормальних умов роботи.

На підставі змінних рапортів в систему бухгалтерського обліку вносяться записи про матеріальні витрати, забраковану продукцію, результати від ліквідації браку. На основі цих даних та іншої інформації за результатами роботи за місяць формується звітна калькуляція, у якій відображаються витрати на весь випуск і собівартість одиниці продукції.

Оцінюючи діяльність трьох досліджуваних підприємств з випуску мінеральної й іншої води, слід відзначити, що найбільшим за обсягами та асортиментом випущеної продукції є ПрАТ «Добра вода» (додатки Л. 1, 2, 3). Товариство забезпечене новим сучасним обладнанням, підготовлено три свердловини для видобування води, з яких нині експлуатується одна, а дві перебувають на консервації. Проте за останні роки обсяги видобутку та реалізації продукції значно зменшилися і у 2016 році складають лише 54,7% від обсягів випуску продукції у 2013 р. Таку ситуацію в підприємстві пояснюють втратою значної кількості споживачів на Сході України, на непідконтрольних територіях Донецької та Луганської областей.

ТОВ «Шаянські мінеральні води» в останні роки досягло певного прогресу, збільшивши обсяги випуску більш ніж на 100 %. Суттєво збільшено доходи від реалізації продукції. Зросла величина операційного прибутку, хоча рівень операційної рентабельності невисокий і у 2016 році склав усього 5,9 %. Слід також звернути увагу на зношеність обладнання, що досягає 85 %.

У ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» при рості обсягів реалізації у кількісному вираженні на 6,8 % чистий дохід у 2016 році порівняно з 2013 роком збільшився аж на 93,8 %, що зумовлене, найперше, ціновим фактором.

Зростання цін, інфляційні процеси призвели до росту витрат і собівартості продукції. Собівартість виробництва мінеральної води збільшилась більше, ніж у два рази, адміністративні витрати – на 54,1 %, витрати на збут – на 77,7 %, а рентабельність виробництва (його ефективність) знизилась з 19,4 % до 7 %.

Структура витрат досліджуваних підприємств наведена у додатку Л. 4. В усіх трьох підприємствах більше половини витрат займають матеріальні витрати: фільтраційні і сатураційні матеріали, а також преформа, пляшка, корок, етикетка, пакувальні матеріали. У ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» СД до матеріальних витрат входить також вартість привізної води. Збитковість ПрАТ «Добра вода» пов’язана з валютним кредитом. Лише за три останні роки за даним кредитом нараховано понад 100 млн. грн. курсових різниць, що більш ніж у два рази перевищує дохід від реалізації товариства за даний період часу.

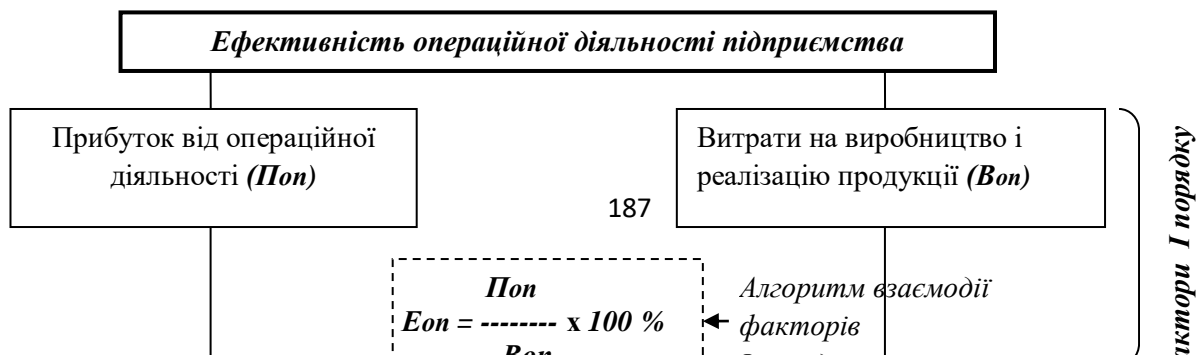
5.2. Оцінка та контроль діяльності підприємств з випуску мінеральної води

Важливе значення при проведенні бухгалтерського і фінансового контролю підприємств з виробництва мінеральної води може мати проведення аналізу та оцінки ефективності його роботи. На кінцеві фінансові результати має вплив багато факторів та економічних показників. Загальноприйнятий алгоритм визначення ефективності (рентабельності) операційної діяльності можна представити формулою:

$$E_{op} = \frac{Пон}{Вон} \times 100 \%, \quad (5.1)$$

де E_{op} – ефективність операційної діяльності в %; $Пон$ – прибуток від операційної діяльності; $Вон$ – витрати операційної діяльності.

На її основі можна побудувати кількеступеневу модель факторної оцінки ефективності операційної діяльності підприємства з виробництва мінеральної води, схема якої подана на рисунку 5.2.



$Пон / ВР \times 100 \%$

$Вон / ВР \times 100 \%$

Рис. 5.2. Схема факторної оцінки ефективності операційної діяльності підприємства з виробництва мінеральної води

З використанням такого підходу проведено оцінку основних факторів, що впливали на рентабельність виробництва мінеральної води у ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» у 2016 р. порівняно з 2014 р. для здійснення контролю ефективності даного виробництва. Подібна методика застосована Я.

Крупкою та А. Романчук для оцінки ефективності підприємств з виготовлення будівельних матеріалів [99, с. 175-183].

На першому етапі за основні фактори ефективності прийнято величину прибутку та витрат операційної діяльності. За допомогою методу ланцюгових підстановок визначаємо вплив цих двох факторів:

$$E_{op} = P_{op} / B_{op} \times 100 \% \quad (5.2)$$

Таблиця 5.2

Аналіз впливу факторів I порядку на ефективність операційної діяльності ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття»

№ з/п	Показники	Позначення	2014 р.	2016 р.	Відхилення		Рівень впливу
					абсолют.	%	
1.	Прибуток операційної діяльності	<i>P_{op}</i>	3028	2648	-380	-12,5	-1,73
2.	Витрати операційної діяльності	<i>B_{op}</i>	21904	37736	+15832	+72,3	-5,07
3.	Ефективність операційної діяльності, % (р.1 / р.2 x 100 %)	<i>E_{op}</i>	13,82	7,02	-6,80	-	-6,80

Із проведених розрахунків можна зробити висновок, що на ефективність діяльності з випуску мінеральної води у 2016 році негативний вплив мали обидва фактори. За рахунок зменшення абсолютної величини прибутку порівняно з 2014 роком на 380 тис. грн. показник ефективності знизився на 1,73 %. Водночас, зростання операційних витрат на 15832 тис. грн.(або на 72,3 %) знизило ефективність (рентабельність) виробництва ще на 5,07 %. Резерви покращення результативності варто шукати у зниженні операційних витрат, що призведе до росту величини прибутку та підвищення ефективності виробництва загалом.

Наступним кроком у проведенні такого моніторингу є поглиблення аналітичних процедур із залученням додаткових чинників: величини чистого доходу (виручки) від реалізації продукції, інших операційних доходів, розмірів постійних і змінних витрат операційної діяльності. Зазначена інформація наводиться у звітній формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Поділ операційних витрат на постійні і змінні проведено на підставі звітних калькуляцій на виробництво мінеральної води у ТОВ ДП

«Санаторій «Сонячне Закарпаття» (додатки Д, Е). Результати факторного аналізу відображено у таблиці 5.3 з використанням алгоритму:

$$E_{op} = \frac{(BP + IOД) - Bon}{Bzm + Bnoc} \times 100 \% \quad (5.3)$$

Таблиця 5.3

Аналіз впливу факторів II порядку на ефективність операційної діяльності

№ з/п	Показники	Позначення	2014 р.	2016 р.	Відхилення		Рівень впливу
					абсолют.	%	
1.	Виручка від реалізації продукції	<i>BP</i>	24074	39884	+15810	+65,7	+72,18
2.	Інші операційні доходи	<i>IOД</i>	858	500	-358	-41,7	- 1,63
3.	Витрати операційної діяльності	<i>Bon</i>	21904	37736	+15832	+72,3	-72,28
4.	Змінні операційні витрати	<i>Bzm</i>	16634	29956	+13322	+80,1	- 4,57
5.	Постійні операційні витрати	<i>Bnoc</i>	5270	7780	+2510	+47,6	- 0,50
6.	Ефективність операційної діяльності, %	<i>Eop</i>	13,82	7,02	-6,80	-	-6,80

Серед факторів другого порядку найсуттєвіше вплинуло (понад 70 пунктів) збільшення обсягів виробництва і реалізації продукції, у результаті чого позитивний вплив на показник ефективності мало зростання виручки від реалізації, а обернений – збільшення витрат на її випуск. Деякі зміни відбулись через ріст змінних витрат, показник величини постійних витрат майже не зазнав змін, що закономірно.

Факторами III порядку слід визнавати обсяги реалізації продукції у натуральних одиницях, встановлені ціни на неї, витрати на одиницю, зміни адміністративних і загальновиробничих витрат. Їх розрахунок проводиться на підставі нижче поданого алгоритму. Показники в натуральних одиницях взяті з форми № 1 П-НПП(річна) Звіту про виробництво та реалізацію промислової продукції ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття».

$$E_{op} = \frac{\sum Vi \times (Pod - Bod) + IOД}{\sum (Vi \times Bod) + 3BBnoc + AB + IOB} \times 100 \% \quad (5.4)$$

Розрахунок ефективності III порядку проведено через визначення ефективності основної діяльності. При цьому не враховано вплив інших операційних доходів і витрат (їх вплив досліджувався на II етапі) та адміністративних витрат, що, як було доведено раніше, майже не залежать від обсягів випуску і реалізації продукції. Алгоритм розрахунку ефективності основної діяльності буде таким:

$$E_{op} = \frac{\sum Vi \times (P_{od} - B_{od})}{\sum (Vi \times B_{od}) + 3BV_{noc}} \times 100\% \quad (5.5)$$

Таблиця 5.4

Фактори ефективності основної діяльності (III порядку)

ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття»

№ з/п	Показники (джерело інформації)	Позначення	2014 р.	2016 р.	Відхилення	
					абсолют.	%
1.	Реалізація випущеної продукції, тис. умовних пляшок (р. 3 ф.1П)	V_i	8028	7575	-453	94,4
2.	Середня відпускна ціна за 1 умовн. пляшку, грн. (р. 2000 ф. 2 / р. 1)	P_{od}	3,00	5,26	+2,26	+75,3
3.	Собівартість реалізації 1 умовної пляшки, грн. (р. 2050 ф. 2 / р. 1)	B_{od}	1,82	3,56	+1,74	+95,6
4.	Змінні витрати на виробництво і реалізацію продукції, тис.грн.(кальк.)	B_{zm}	11113	21399	+10286	+142,6
5.	Прибуток від основної діяльності, тис грн. (р. 2090 ф. 2)	P_{ocn}	9440	12928	+3488	+36,9
6.	Змінні витрати на 1 умовну пляшку, грн. (р 4 / р. 1)	B_{zmo}	1,38	2,82	+1,44	+104,3
7.	Постійні загальновиробничі витрати, тис. грн. (р. 3 таб. 3.7 - р. 4)	$3BV_{noc}$	3521	5557	+2026	+57,4
8.	Рентабельність основної діяльності, % (р. 5/ (р. 4 + р. 7)	E_{oc}	64,51	47,96	-16,55	-

Провівши необхідні розрахунки, порядок яких подано у додатку М, вплив факторів на рентабельність основної діяльності подано у табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Вплив факторів на ефективність (рентабельність) основної діяльності ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття»

№ з/п	Фактори впливу	Алгоритм розрахунку	Значення показника
1.	Обсяги виробництва і реалізації продукції, %	$E_{oc1} - E_{oc0}$	- 0,61
2.	Структура випущеної продукції, %	$E_{oc2} - E_{oc1}$	- 0,05
3.	Відпускні ціни на продукцію, %	$E_{oc3} - E_{oc2}$	+122,30
4.	Витрати на виробництво 1 тис. умовних пляшок мінеральної води, %	$E_{oc4} - E_{oc3}$	- 94,15
5.	Змінні витрати на виробництво і реалізацію 1 тис. умовних пляшок мінеральної води, %	$E_{oc5} - E_{oc4}$	- 40,29
6.	Постійні загальновиробничі витрати, %	$E_{oc6} - E_{oc5}$	- 3,75
7.	Загальні показники ефективності основної діяльності, %	$E_{oc6} - E_{oc0}$	- 16,55

Наведені дані засвідчують, що на зниження показника ефективності основної діяльності ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» суттєво вплинуло зростання витрат загалом та змінних витрат, зокрема на одиницю випущеної продукції, а також більшість інших факторів. Єдиним чинником позитивного впливу було зростання відпускної ціни однієї умовної пластикової пляшки води з 3 грн. до 5 грн. 26 коп. Проте й цей фактор не можна вважати цілком позитивним у соціальному відношенні, оскільки ріст цін пов'язаний з інфляційними процесами в Україні.

Завершальним етапом факторного аналізу є оцінка ефективності операційної діяльності з позиції рівня витрат і прибутку щодо чистого доходу від реалізації продукції, товарів, послуг. Для цього доцільно використати наступну формулу детермінованої факторної моделі:

$$E_{op} = P_{no} / P_{vo} \times 100 \%, \quad (5.6)$$

де P_{no} – рівень прибутковості (рентабельності) реалізації;

P_{vo} – рівень витрат операційної діяльності.

Розрахунок показників рівня рентабельності реалізації, рівня витрат та ефективності операційної діяльності загалом за аналізовані періоди подано у табл. 5.6.

Таблиця 5.6

Аналіз динаміки факторів IV порядку та ефективність

операційної діяльності

№ з/п	Показники (джерело інформації)	Позначення	2014 р.	2016 р.	Відхилення
1.	Рівень витрат операційної діяльності, % (ф. 2: р. 2050, 2130 - 2180 / р. 2000)	<i>P_{во}</i>	90,99	94,61	+3,62
2.	Рівень рентабельності реалізації, % (ф. 2 : р. 2190 / р. 2000)	<i>P_{по}</i>	12,58	6,64	-5,94
3.	Ефективність операційної діяльності, % (р. 2 / р. 1 x 100 %)	<i>E_{оп}</i>	13,82	7,02	-6,80

Отже, за рахунок зниження рівня рентабельності реалізації на 5,94 % загальна ефективність операційної діяльності зменшилась на 6,53 % (5,94 / 90,99 x 100 %). Підвищення рівня витрат також призвело до зниження ефективності на 0,27 % (7,02 % – 6.75 %).

За усіма чотирма порядками вплив окремих факторів на ефективність операційної діяльності наведено у таблиці 5.7.

Таблиця 5.7

Узагальнення результатів факторного аналізу ефективності операційної діяльності ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття»

№ з/п	Фактори впливу	Розмір впливу, %
Вплив факторів I порядку		
1.	Прибуток від операційної діяльності	- 1,73
2.	Витрати операційної діяльності	- 5,07
Вплив факторів II порядку		
3.	Виручка від реалізації продукції	+ 72,18
4.	Інші операційні доходи	- 1,63
5.	Витрати операційної діяльності	- 72,28
6.	Змінні витрати операційної діяльності	- 4,57
7.	Постійні витрати операційної діяльності	- 0,50
Вплив факторів III порядку (на ефективність основної діяльності)		
8.	Обсяги виробництва і реалізації продукції	- 0,61
9.	Структура випущеної продукції	- 0,05
10.	Відпускні ціни на продукцію	+ 122,30
11.	Витрати на виробництво 1 тис. умовних пляшок мінводи	- 94,30
12.	Змінні витрати на виробництво 1 тис. умовних пляшок мінводи	- 40,29
13.	Постійні загальновиробничі витрати	- 3,75
Вплив факторів IV порядку		
14.	Рівень рентабельності операційної діяльності	- 6,53
15.	Рівень витрат операційної діяльності	- 0,27
Загальна зміна показника ефективності операційної діяльності		- 6,80

Проведення аналітичних розрахунків, узагальнення чинників впливу на ефективність основної операційної діяльності ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» з виробництва мінеральної води засвідчує як негативні, так й позитивні фактори. Як видно з таблиці 5.7, більшість чинників негативно впливали на загальну ефективність роботи. Найбільша негативна зміна зумовлена зростанням витрат операційної діяльності, загальних і змінних витрат на виробництво 1 умовної пляшки мінеральної води, за яку прийнято 2-літрову пластикову пляшку води марки «Поляна квасова». Це пов'язано, в основному, з інфляційними процесами в Україні і здороженням привізної мінеральної води і розхідних матеріальних ресурсів (преформ, корка, етикетки, миючих і пакувальних матеріалів, а також енергоресурсів). Подальше підвищення ефективності роботи можливе за рахунок зниження рівня витрат (особливо змінних) та підняття рівня рентабельності операційної діяльності.

Позитивні чинники впливу в основному пов'язані з ціновою політикою в підприємстві і в країні. Хоча у 2016 році порівняно з 2014 роком обсяг реалізації продукції у натуральній формі зменшився на 453 тис. умовних пляшок води, або на 5,6 %, чиста виручка від продажу зросла на 15,8 млн. грн., або на 65,7 %. Підприємство досягло зростання обсягів реалізації продукції (чистого доходу) лише за рахунок росту ринкових цін. Збільшення випуску і реалізації товарної продукції дало б змогу покращити показники, пов'язані з оцінкою діяльності ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття».

Загалом, подібна методика дозволяє з використанням простих і зрозумілих критеріїв давати об'єктивну, підкріплену економіко-логічними нормами оцінку ефективності роботи підприємства, виявляти і вимірювати фактори впливу, сильні і слабкі сторони управлінської діяльності. На їх основі можна будувати систему контролю, зменшувати ризики, виявляти резерви подальшого підвищення ефективності господарської діяльності.

ВИСНОВКИ

У результаті роботи над монографією проведено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліку і контролю добування та використання природних ресурсів. Отримані результати дали змогу зробити такі висновки:

1. Природокористування – це діяльність підприємств щодо використання за відповідну плату на користь держави природних ресурсів і природного середовища для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг з метою одержання прибутку або інших вигод за умови забезпечення відтворення таких ресурсів та дотримання природоохоронних норм і правил. Під використанням природних ресурсів розуміється реалізація інвестиційного проекту, що охоплює комплекс робіт і витрат, пов'язаних з розвідуванням, підготовкою до експлуатації родовищ, видобуванням і переробкою корисних копалин, а також закриттям місць видобування та приведенням земельних ділянок до природного стану.

2. Специфіка функціонування економічного механізму використання природних ресурсів, зокрема високий ступінь невизначеності й значні витрати на підготовчі роботи, територіальна розгалуженість та неоднорідність місць видобування, підземний і наземний способи видобування корисних копалин, підтверджують необхідність виокремлення в системі обліку таких процесів як видобування, постачання, переробку і збут продукції. Важливо також ураховувати особливі умови визнання й оцінки видобутих ресурсів, специфіку обліку витрат та виходу продукції за кожною виробничою одиницею, місцем видобування, контролю за геологічними запасами копалин у надрах.

3. Інвестиційний проект з використання корисних копалин включає три послідовні та взаємопов'язані етапи. На першому набуваються права на використання природних ресурсів, проводяться пошуково-розвідувальні роботи і підготовку місць та засобів до видобування копалин, при значних витратах за відсутності доходів. Другий етап – безпосередньо процес видобування та

переробки природних ресурсів. Лише на цій фазі виникають доходи. На третьому етапі з організації робіт після завершення видобування і закриття родовищ, шахт, свердловин, рекультивації земельних ділянок одержання доходів також не передбачено, хоча витрати є значними. За такими проектами слід виокремлювати інвестиційну й операційну складові, обирати варіанти обліку капіталізованих витрат, а також резервування коштів під забезпечення майбутніх витрат і платежів. Ці питання слід розкрити в обліковій політиці видобувного підприємства.

4. Важливим об'єктом обліку є витрати на закриття родовищ з видобування природних ресурсів. Можливі різні варіанти їх фінансового забезпечення та відображення в обліку: у складі первісної вартості місць видобування з наступною їх амортизацією; через формування за рахунок поточної діяльності забезпечень на покриття таких витрат; їх коригування при переоцінці вартості родовищ (свердловин); списання подібних витрат при нестачі забезпечень урізноманітніє способи їх покриття при закритті родовищ. Запропоновані варіанти слід враховувати у змісті облікової політики видобувного підприємства.

5. У представленій структурно-логічній моделі обліку використання природних ресурсів виокремлено основні етапи і роботи при підготовці, експлуатації та закритті родовищ з видобування корисних копалин. Це дає змогу поглибити структурування операцій та робіт на усіх етапах реалізації проекту, визначити у складі об'єктів обліку витрати, що мають капіталізовуватися або визнаватися витратами поточного чи майбутніх періодів, оцінити способи відображення в системі обліку таких витрат, визначити кореспондуючі рахунки та зв'язок між ними, встановити порядок списання витрат. Визначені способи фінансового забезпечення та відображення в обліку витрат на закриття родовищ і проведення рекультивації земельних ділянок дозволять чіткіше розмежовувати витрати та визначати джерела їх покриття.

6. Особливості діяльності підприємств з виробництва мінеральної води суттєво впливають на організацію обліку витрат. Зокрема, виникає потреба у

чіткому поділі в обліку капіталізованих і поточних витрат та використання різних способів декапіталізації (амортизації чи списання частинами як витрат майбутніх періодів); застосуванні простого методу обліку витрат та їх повне віднесення до собівартості готової продукції. Важливо вести відокремлений облік витрат на закриття родовищ і забезпечень на їх покриття, а також витрат на підготовку (видування) пластикової тари у складі основного, а не допоміжного виробництва.

7. Зважаючи на переважне використання в обліку підприємств з видобування мінеральних вод простого методу калькулювання собівартості продукції й відсутність незавершеного виробництва, для одержання деталізованої інформації запропоновано на субрахунку 23.1 «Основне виробництво» вести поглиблений аналітичний облік витрат. У невеликих підприємствах (мікро-, малих) необхідно облік та контроль витрат здійснювати щонайменше за двома центрами витрат: центром підготовки води і центром її розливу та пакування, а у великих – за окремими стадіями виробничого циклу: витрати на видобування і транспортування; витрати на фільтрування та знезараження води; на охолодження і насичення води діоксидом вуглецю; витрати на розлив води і закупорювання пляшок; на бракераж, етикетування і маркування; витрати на пакування та підготовку продукції до продажу. Це дозволить організувати деталізований облік за місцями виникнення і центрами відповідальності з використанням визначеної номенклатури статей витрат.

8. Під контрольні процедури у видобувних галузях мають підпадати усі стадії реалізації проектів з розробки родовищ з врахуванням як технологічних і економічних чинників, так й заходів, пов'язаних з охороною навколишнього середовища й іншими факторами екологічного та соціального спрямування. Для узгодження питань, пов'язаних з організацією контролю, використано метод «дерева цілей», який дозволив визначити послідовність контрольних дій, розробити орієнтовний перелік контрольних показників, акцентувати увагу на використанні розрахунково-аналітичних прийомів контролю.

9. Внутрішньогосподарський контроль у підприємствах з виробництва мінеральної води доцільно проводити із використанням формалізованих та неформалізованих методів ситуаційного й економіко-математичного аналізу, зокрема, методу оцінки альтернатив та факторного аналізу. На основі методу трирівневої ієрархії «мета – критерії – альтернативи» і пакету прикладних програм Super Decisions сформована система ключових показників для оцінки ефективності діяльності підприємств з видобування та випуску мінеральної води. Побудова кількоступеневої моделі факторного аналізу дала змогу виявити взаємодію та вплив чотирьох типів факторів за окремими критеріями. Серед них найбільш важливими для підвищення ефективності діяльності досліджуваних підприємств є зниження операційних витрат на одиницю і весь випуск за рахунок збільшення обсягів виробництва та стабілізація цін.

Реалізація зазначених пропозицій сприятиме налагодженню якісного обліку та інформаційного забезпечення у підприємствах з видобування і переробки корисних копалин, а також контролю використання природних ресурсів з боку державних інституцій та суспільства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. / В. О. Шевчук, О. В. Коновалова, В. П. Пантелеєв; Національна акад. статистики, обліку та аудиту. К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2011. 399 с.
2. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник / К.: Центр уч. літ., 2013. 384 с.
3. Балацкий, О.Ф. Экономика и качество окружающей природной среды / О.Ф. Балацкий. Л.: Гидрометеиздат, 1984. 190 с.
4. Бардаш С. В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: монографія / С. В. Бардаш К. : КНТЕУ, 2008. 312 с.
5. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый финансовый механизм / И. А. Белобжецкий. М.: Финансы и статистика, 1989. 256 с.
6. Бешуля И. В. Учет и анализ природоохранных затрат предприятия на примере предприятий по добыче и обогащению угля: дис. канд. экон. наук / И. В. Бешуля. М., 1993. 185 с.
7. Білуха М. Т. теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. Підручник / М. Т. Білуха. К.: ПП «Влад і Влада», 1996. 320 с.
8. Біляченко О. Л. Інформаційні ресурси в системі бухгалтерського обліку: гармонізація понять та категорій / О. Л. Біляченко // Економіка: реалії часу. 2014. № 4 (14). С. 170-179.
9. Бланк И. А. Управление капиталом: [учебный курс] / И. А. Бланк К.: Ника-Центр, 2004. 576 с.
10. Бобылев С. Н. Экономика природопользования. Учебник / С.Н.Бобылев, А. Ш. Ходжаев. М.: 2003. 567 с.
11. Бобылёв С. Н. Экономика природопользования: Учебное пособие / С.Н.Бобылев, А. Ш. Ходжаев. М.: ТЕИС, 1997. 272 с.
12. Бойчук Ю. Д. Екологія і охорона навколишнього середовища: навч. посібник / Ю. Д.Бойчук. Суми: 2007. 320 с.
13. Бондар М. Облікова політика підприємства: зміни та доповнення / М. Бондар, В. Бабіч // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. №12. С.8-12.
14. Бочуля Т. В. Сприйняття та інтерпретація облікової інформації / Т. В. Бочуля // Вісник КНТЕУ. 2014. № 4. С. 119-130.
15. Боярко І. М. Інвестиційний аналіз: навч. посібник / І.М. Боярко, Л. Л. Гриценко. К.: Центр уч. літ., 2011. 400 с.
16. Брадул О. М. Удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості в гірничодобувній промисловості в умовах ЕОМ / О. М. Брадул // Економіка: проблеми теорії та практики: [зб. наук. праць]. Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. Вип. 127. С. 16-24.
17. Будько О. В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації / О. В. Будько // Економічний аналіз. 2013. Том 14. № 2. С. 183-187.

18. Бурцев В. В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев // Аудит и финансовый анализ. 2004. №1.
19. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручник – 3-тє вид., доп. і перероб. / Ф. Ф.Бутинець, Н. Г.Виговська, Н. М.Малюга, Н. І.Петренко. Житомир: ПП «Рута», 2002. 544 с.
20. Бухгалтерский учет: учеб. / И. И. Бочкарева, В. А. Быков (и др.); под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд., перераб. и доп. М: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 776 с.
21. Валуев Б. И. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, В. В. Муравская. М.: Финансы и статистика, 1987. 239 с.
22. Валуєв Б. І. Непрямі витрати промислових підприємств – деякі проблемні питання бухгалтерського обліку / Б. І. Валуєв, Г. О. Бекренєва // Вісник соціально-економічних досліджень. 2008. Вип. 30. С. 53-58.
23. Верига Ю. А. Резервування капіталу: облік, аудит та звітність: [монографія] / Ю. А. Верига, М. М. Орищенко. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 177 с.
24. Виговська Н. Г Система внутрішньогосподарського контролю на підприємстві: визначення цілей та задач / Н. Г. Виговська / Вісник ЖДТУ, 2004. №1(27). С. 23-29.
25. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія / Н. Г. Виговська. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.
26. Височан О. С. Інформаційна інтерференція в теорії облікових фільтрів / О. С. Височан // Інвестиційно-інноваційні засади розвитку національної економіки в ринкових умовах : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. / Мукачівський державний університет. Ужгород-Мукачево: Вид-во «Карпатська вежа», 2015. С. 401-402.
27. Витрати на розвідку запасів корисних копалин: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>.
28. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник / За ред., проф. М.Д. Корінька. Фастів: «Поліфаст», 2006.440 с.
29. Вороновська О. Сутність і розвиток екологічного обліку / О. Вороновська // Галицький економічний вісник. 2011. №2(31). С.195-200.
30. Воськало Н. М. Внутрішній контроль власного капіталу підприємства в системі управління його діяльністю / Н. М. Воськало // Науковий вісник національного лісотехнічного університету України : збір. Наук.-тех. праць. Львів : РВВ НЛТУ України, 2012. Вип. 22.9. С. 174-179.

31. Гейер Е. С. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку і оподаткування / Е. С. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 11. С.18-28.
32. Герасимович В. Н. Методология экономической оценки природных ресурсов / В. Н. Герасимович, А. А. Голуб. М.: Наука, 1988. 140 с.
33. Гирусова Э. В. Экология и экономика природопользования: Учебник для вузов / Под ред. проф. Э. В. Гирусова, проф. В. Н. Лопатина. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Единство, 2003. 519 с.
34. Гнилицька Л. Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності / Л. Гнилицька // Бухгалтерський облік і аудит. 2002. №7. С. 13-17.
35. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 1. С. 3-17.
36. Голов С. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 10. С. 3-13.
37. Голов С. Ф. Футурологія бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 794. С. 153-157.
38. Головки Т. В. Стратегічний аналіз: навч.-метод. посібн. / Т. В. Головки, С. В. Сагова [за ред. М. В. Кужельного]. К.: Вид. КНЕУ, 2002. 198 с.
39. Голян В. А. Економічний механізм природокористування / В. А. Голян // Агросвіт. 2007. №8. С.5-12.
40. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р №436-IV [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15&p=1268229603326313>.
41. Гофман К. Г. Основные положения методики экономической оценки природных ресурсов в массовых планово-проектных расчетах / К. Г. Гофман // Экономические проблемы оптимизации природопользования. М.: Наука, 1973. 158с.
42. Гринів Л. С. Екологічна економіка. навч. посібник / Л. С.Гринів. Львів: ЛКА, 2010. 360 с.
43. Грицишен Д. О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств: монографія / Д. О.Грицишен. Житомир: ЖДТУ, 2015. 540 с.
44. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: підручник / Н. О. Гура К.: Центр уч. літ., 2010. 392 с.
45. Гусев, А. А. Об экономической оценке природных ресурсов [Текст] / А. А. Гусев // Экономика природопользования. 2005. № 5. С. 99-103.

46. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: Монографія / З. В. Гуцайлюк. Тернопіль: Крок, 2013. 176 с.
47. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
48. Давидюк Т. В. Екологічний, інтелектуальний і людський капітал в теорії бухгалтерського обліку : монографія / Т. В. Давидюк, І. В. Замула, С. Ф. Легенчук. Житомир: ЖДТУ, 2009. 480 с.
49. Дорогунцов С. І. Екосередовище і сучасність: монографія / С. І. Дорогунцов. К.: КНТЕУ, 2007. 584 с.
50. Дорош Н. І. Аудит: методологія та організація / Н. І. Дорош. К.: 2001. 402 с.
51. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. 304 с.
52. Дубас Р. Г. Економіка природокористування / Р. Г. Дубас. К.: «МП Леся», 2007. 448 с.
53. Дубас Р. Г. Економіка природокористування. Навчальний посібник. (2-ге вид., стереотип.) / Р. Г. Дубас. К.: КНТ, 2009. 448 с.
54. Євдокимов В. В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель: монографія / В. В. Євдокимов, С. Ф. Легенчук, Д. О. Грицишен. Житомир: ЖДТУ, 2012. 419 с.
55. Жук В. М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. 2010. № 3. С. 26-32.
56. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. 2012. № 2. С. 18-23.
57. Журавель Г. П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин. Тернопіль: Видавничий дім «Професіонал», 2009. 319 с.
58. Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В. П. Завгородній. К.: А.С.К., 1998. 768 с.
59. Загородній А. Г. Капітал підприємства: формування та реалізація: [монографія] / А. Г. Загородній, О. Є. Кузьмін, І. Й. Яремко. Львів : ЗУКЦ, ПП НВФ «Біарп», 2011. 224 с.
60. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. Львів: Львівський ун-т, 2005. 714 с.
61. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві / З. В. Задорожний. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.
62. Задорожний З. В. Особливості будівельного виробництва і їх вплив на управлінський облік / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік та

господарський контроль: минуле, сучасне, майбутнє. Житомир: ЖІТІ, 2002. С.39-42.

63. Задорожний З.В. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів / З. В. Задорожний, С.М. Кафка // Вісник ТНЕУ. 2017. №3(85). С.127-140.
64. Задорожний З. В. Проблеми бухгалтерського обліку в будівництві / З. В. Задорожний // Вісник ТАНГ. 2001. №18. С.71–73.
65. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища». [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.
66. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». [Електронний ресурс] Реж.дост.: zakon.rada.gov.ua/go/996-14.
67. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 № 185-V [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
68. Замула І. В. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності / І. В. Замула, М. М. Шигун // Вісн. нац. ун-ту «Львівська політехніка». 2009. № 647. С. 337-342.
69. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І. В. Замула. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.
70. Земельний Кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
71. Івануса Н. І. Особливості бухгалтерського обліку та оподаткування в гірничодобувній промисловості / Н. І. Івануса // Наука й економіка. Хмельницький: 2007. Вип. 2(6). С.125-129.
72. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. [Електронний ресурс] Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
73. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. В. Калюга // Вісник податкової служби України. 2001. №33. С.26-31.
74. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. №12. С. 39-43.
75. Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практич. посіб. / Т. О. Каменська, О. Ю. Редько. К.: ДП «Інф.-аналіт.агенство», 2015. 375 с.

76. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталів в обліку/ Т. Г. Камінська // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. 2010. Вип. 154. Ч.3.
77. Карагодов І.А. Організаційно-економічний механізм управління природокористуванням та його удосконалення на рівні регіону: Автореферат дис.... канд. екон. наук: 08.10.01 / НАН України, Інститут економіко-правових досліджень. Донецьк: 2000. 24с.
78. Карнаухова Е. С. Дифференціальна рента и економіческая оцінка землі / Е. С. Карнаухова // Вопросы методологии и опыт исследования. М.: Экономика, 1976. 256 с.
79. Кафка С. М. Особливості обліку витрат на нафтовидобувних підприємствах / С. М. Кафка // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2004. № 4(30). С. 86-93.
80. Кашенко О. Л. Фінанси природокористування / О. Л. Кашенко. Суми: Видавництво «Університетська книга», 1999. 421 с.
81. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: підручник / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній. [3-тє вид., перероб. і доп.] К.: Знання, 2008. 487 с.
82. Класифікатора корисних копалин ДК 008:2007, затвердженого наказом Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 12.12.2007, № 357. [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>.
83. Коваленко Л. О. Фінансовий менеджмент: навч. посібн. / Л. О. Коваленко, Л. М. Ремньова. [2-ге вид., перер. і доп.]. К. : Вид-во «Знання», 2005. 485 с.
84. Ковальов В. В. Фінансовий облік і аналіз: концептуальні основи: навч. посібник / В. В. Ковальов. М. : Фінанси і статистика, 2004. 720 с.
85. Кодекс України про надра, затверджений постановою Верховної Ради України від 27.07.1994 р. № 132/94-ВР [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/132/94>.
86. Кодекс України про надра. [Електронний ресурс] Режим доступу: [\[zakon.rada.gov.ua\]](http://zakon.rada.gov.ua).
87. Кондратюк О. М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: Дис. ... к.е.н.: 08.00.09 / О. М. Кондратюк. К., 2008. С.253.
88. Концепція управління економічною безпекою суб'єктів господарювання в контексті теорії сталого розвитку: монографія / В. В. Євдокимов, О. В. Олійник, О. О. Грицишен, О. О. Грищенко. Житомир: ЖДТУ, 2013. 252 с.

89. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: монографія / М. В. Корягін. Львів: ЛКА, 2012. 402 с.
90. Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. Київ: Інтерсервіс, 2015. 276 с.
91. Косова Т. Д. Організація і методика економічного аналізу : навч. посібник / Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л. О. Ващенко та ін. К.: Центр уч. літ., 2012. 528 с.
92. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз : навч. посібник / Р. О. Костирко. Харків: Фактор, 2007. 784 с.
93. Костирко Р. О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: Монографія / Р. О. Костирко. Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2010. 728 с.
94. Костюченко В. М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці: монографія / В. М. Костюченко. К. : Центр учбової літератури, 2007. 504 с.
95. Крупка Я. Д. Фінансовий облік: підручник / Я. Д. Крупка, 3. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. 4-те вид., доп. і перероб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451.
96. Крупка Я. Д. Інформаційне забезпечення та аналітична оцінка альтернативних інвестиційних ресурсів / Я. Д. Крупка // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль, 2010. № 6. С.17-20.
97. Крупка Я. Д. Капітал і капіталізація: теоретичне обґрунтування та подання в системі обліку і звітності / Я. Д. Крупка // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України : зб.наук.-тех. праць. Львів. 2012. Вип. 22.12. С.158-165.
98. Крупка Я.Д., Порохнавець Я. А. Капіталізація витрат в обліку підприємств з видобування та переробки природних ресурсів // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання. 2017. Випуск 18. С. 544-549 URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017/25-vipusk-18-serpen-2017-r/3351-krupka-ya-d-porokhnavets-ya-a-kapitalizatsiya-vitrat-v-obliku-pidpriemstv-z-vidobuvannya-ta-pererobki-prirodnikh-resursiv>
99. Крупка Я. Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів. Монографія / Я. Д. Крупка, А.Л. Романчук. Чернівці: Місто, 2011. 296 с.
100. Крупка Я. Д., Порохнавець Я. А. Методи капіталізації витрат, пов'язаних з розвідкою та оцінкою природних ресурсів // Актуальні проблеми наукового й

освітнього простору в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Том 2). (м. Мукачево, 14-15 травня 2015 р.). Мукачево: Вид-во «Карпатська вежа», 2015. С. 268-270

101. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.
102. Кузнецова С. Моделювання облікової системи для потреб управління / С. Кузнецова // Вісник КНТЕУ. Науковий журнал. 2008. № 5. С. 167–170.
103. Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Підручник / За ред. А. М. Кузьмінського. К.: Вища школа, 1993. 223 с.
104. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія / О. А. Лаговська. Житомир: ЖДТУ, 2012. 676 с.
105. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика: монографія / І. Д. Лазаришина. Рівне: НУВГП, 2005. 369 с.
106. Латыпова О. В. Экономико-экологический анализ деятельности предприятия: теория, методология и организация: Автореферат дис... д-ра экон. наук: 08.00.12 / О. В. Латыпова. М., 2004. 24 с.
107. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: монографія / Л. А. Лахтіонова. К.: КНЕУ, 2001. 387 с.
108. Левицька С. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 8. С. 7-11.
109. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія / С. Ф. Легенчук. Житомир: ЖДТУ, 2010. 652 с.
110. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С. Ф. Легенчук. Житомир: ЖДТУ, 2017. 204 с.
111. Ливин Б. М. Методи оцінки ефективності інвестиційних проектів / Б. М. Ливин, Я. Д. Крупка // Будівельне виробництво. Міжвідомчий науково-технічний збірник. 2001. № 42. С. 92-97.
112. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. К.: НДФІ, 2006. 240 с.
113. Лойко П. Ф. К проблеме оценки природных ресурсов и земли как составляющих национального богатства страны [Текст] / П. Ф. Лойко // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. 2002. № 2-3. С. 35-46.

114. Лоханова Н. О. Проблеми обліку забезпечень в системі управління економічною стійкістю підприємств / Н. О. Лоханова // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2014. Т. 19. Вип. 2/6.
115. Лукьянчиков Н. Н. Экономика и организация природопользования [Текст] : учеб. пособие / Н. Н. Лукьянчиков, И. М. Потравный. М.: ЮНИТИ, 2002. 453 с.
116. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом. Зарубіжний досвід / М. Р. Лучко. К.: «Облік інформ», 1997. 144 с.
117. Лучко М.Р. Система господарського обліку в Україні: нове бачення / М. Лучко, С. Деньга // Науковий вісник Полтавського кооперативного інституту. 2000. № 1. С. 58-63.
118. Маковой С. А. Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США : Автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / С. Л. Маковой [Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова]. М., 2007. 30 с.
119. Максимова В. Ф. Взаємозв'язок облікових систем: методологічний аспект: монографія / В. Ф. Максимова, О. В. Артюх. Одеса: ОНЕУ, 2012. 212 с.
120. Макурін А. А. Проблеми нормативного регулювання бухгалтерського обліку у вугледобувній промисловості / А. А. Макурін // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2015. № 11. Ч. 3. С. 155-158.
121. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н. М. Малюга. Житомир: ЖІТІ, 2005. 548 с.
122. Малярець Л. М. Управління процесом росту власного капіталу підприємства: монографія / Л. М. Малярець, Н. М. Пономаренко. Харків: ХНЕУ, 2011. 132 с.
123. Мамонтова Н. А. Управління вартістю компаній нафтогазового комплексу в умовах інноваційного розвитку : монографія / Н. А. Мамонтова. Львів : ШАС, 2011. 484 с.
124. Марковський С. Н. Аналіз діяльності підприємств / С. Н. Марковський // Економіка України. К., 2007. № 2. С. 25-35.
125. Матрос О. М. Аналіз інвестиційної діяльності підприємств: теорія та методологія: Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / О. М. Матрос ; Національна акад. статистики, обліку та аудиту. К.: 2011. 20 с.

126. Медведева, О. Е. Некоторые вопросы оценки месторождений полезных ископаемых [Текст] / О. Е. Медведева, Е. С. Мелехин // Экономика природопользования. 2004. № 2. С. 52-60.
127. Мельник Л. Г. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням / Л. Г. Мельник. К.: УДЛУ, 2008. 760 с.
128. Мельник Т. М. Застосування математичних методів для розв'язання прикладних аналітичних задач управління інвестиційними проектами / Т. М. Мельник // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2015. Вип. 47. С. 30-36.
129. Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвержені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 N 373 [Електронний ресурс] Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13].
130. Микитюк П. П. Аналіз інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств. Монографія / П. П. Микитюк. Тернопіль : ТзОВ «Терно-граф», 2009. 304 с.
131. Міжнародний досвід застосування економічних важелів для здійснення екологічної політики. К., 1997. 213 с.
132. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16 «Основні засоби». [Електронний ресурс] Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/929_014.
133. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 6 «Розвідка і оцінка мінеральних ресурсів» [Електронний ресурс]. Доступний з http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.
134. Мішенін Є. В. Еколого-економічні проблеми природокористування у лісовому комплексі / Є. В. Мішенін. Суми: ВВП «Мрія-1»ЛТД, 1998. 272 с.
135. Мних Є. В. Аналіз і контроль в системі управління капіталом підприємства: монографія / Є. В. Мних, А. Д. Бутко, О. Д. Большакова та ін. К. : КНТЕУ, 2005. 232 с.
136. Мних Є. В. Економічний аналіз / Є. В. Мних // Підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2003. 412 с.
137. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник / Є. В. Мних ; Київський нац. торг.-екон. ун-т. К.: КНТЕУ, 2008. 513 с.
138. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л. В. Нападовська. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 224с.
139. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс] Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13].

140. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: [пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова]. М.: Финансы и статистика, 2000. 495с.
141. Нилли Э. Призма эффективности. Карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управления ими / Э. Нилли, К. Адамс, М. Кеннергли // Днепропетровск: ООО «Баланс-Клуб», 2003. 400 с.
142. Ніколаєва С. П. Сутність, прийоми та методи аналізу фінансового стану підприємств / С. П. Ніколаєва // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: збірник наукових праць / Серія: Економічні науки. Кіровоград: КНТУ, 2011. Вип. 20. Ч. I. С. 317-324.
143. Облік в галузях промисловості: навчальний посібник / М. С.Кузів, Н. П.Михайлишин, Н. В.Гудзь, О. М.Берестецька; [за заг. ред. Н. В.Гудзь]. Тернопіль: КРОК, 2013. 316 с.
144. Озеран А. В. Суттєвість індексу інфляції в умовах коригування показників фінансової звітності / А. В. Озеран, А. С. Літвинчук // Фінанси, облік і аудит : збірник наукових праць. Вип. 19. К.: ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2012. С. 347-354.
145. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: монографія / А. В. Озеран. К.: КНЕУ, 2015. 471 с.
146. Озеран В., Чік М. Методика та організація обліку витрат на підприємствах лісового господарства / В. Озеран, М. Чік // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. №4. С.31-41.
147. Озеран В. О. Роль системи внутрішнього контролю в розробці стратегії аудиту / В. О. Озеран, А. В. Озеран // Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю. Матеріали II Всеукр. Наук.-прак. конференції. Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. С. 98-99.
148. Олійник О. В. Економічний механізм розширеного відтворення в сільському господарстві: навч.посібник / О. В.Олійник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 288с.
149. Ольве Н. Г. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей / Н. Г. Ольве, Ж. Рой, М. Ветер // Пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильямс», 2003. 304 с.
150. Організаційно-економічний механізм аграрної сфери / Е. В. Мішенін, І. Н. Ришняк, П. В.Тархов // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка та менеджмент». 2002. Випуск 1-2. С.77-81.
151. Орищенко М. М. Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація: Автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М. М. Орищенко. К.: 2009. 20 с.

152. Орлова В. К., Кафка С. М. Бухгалтерський облік на підприємствах нафтогазової промисловості: навчальний посібник. / За ред. В. К.Орлової, С. М.Кафки. Івано-Франківськ: Нова Зоря, 2013. 784с.
153. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: [монографія] / В. О. Осмятченко. К.: КНЕУ, 2010. 263 с.
154. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: підручник / Л. Г.Мельник, М. К.Шапочка. Суми: ВТД «Університетська книга», 2006. 759с.
155. Основные категории и понятия экономики природопользования. Информационные материалы.Свердловск: УНУ АН СССР. 1985. 124с.
156. Остап'юк Н. А. Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів : монографія / Н. А. Остап'юк. Житомир: ЖДТУ, 2012. 348 с.
157. Островська Г. Й. Фінансовий менеджмент: навч. посібн. / Г. Й. Островська. Тернопіль: Підручники і посібники, 2008. 576 с.
158. Офіційний сайт програми Super Decisions [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://superdecisions.com>.
159. Палий В. Ф. Затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. 2007. №14. С.49-51.
160. Пархоменко В. Євроконвергенція бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 8. С. 3-4.
161. Перезовова І. В. Уточнення чинної класифікації витрат як окремих аспектів організації контролю витрат нафтогазовидобувних підприємств України / І. В. Перезовова, С. М. Кафка // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2010. № 4 (54). С. 273-274.
162. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: Монографія. / Н. І. Пилипів. Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. 364 с.
163. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
164. Податковий кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
165. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку корисних копалин» [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00.
166. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00.

167. Пономаренко О. В. Удосконалення економічного механізму використання природних ресурсів (на прикладі водних ресурсів України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.08.01 / О. В. Пономаренко. НАН України. Рада по вивченню продукт. сил України. К.: 2006. 21 с.
168. Порохнавець Я. А. Амортизація необоротних активів у видобувній галузі: вітчизняний та міжнародний аспекти // Економічний аналіз: Збірник наукових праць. 2014. Том 15 № 2. С. 169-177
169. Порохнавець Я. А. Ведення обліку на видобувних підприємствах за МСФЗ // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу: матеріали міжнародної науково-практичної конференції до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ. (м.Івано-Франківськ, 16-17 жовтня 2015 р.). Івано-Франківськ: Вид-во ІФНТУНГ, 2015. С. 109-11
170. Порохнавець Я. А. Екологізація облікових систем підприємств-природокористувачів // Economics, management, law: problems and prospects: collection of scientific articles published on the results of the scientific and practical conference. Vol. 2. (Coventry, September 25, 2015). Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2015. С. 126-129
171. Порохнавець Я. А. Економічний механізм природокористування та його вплив на систему обліку // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. 2013. Випуск 2 (26). С. 269-280
172. Порохнавець Я. А. Економічний механізм природокористування та його основні компоненти // Актуальні проблеми теорії та практики менеджменту: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. (м. Сімферополь, 16-17 серпня 2013 р.). Наукове об'єднання «Economics». Сімферополь: НО «Economics», 2013. С. 76-78
173. Порохнавець Я. А. Методичні засади організації контролю у підприємствах з видобування природних ресурсів // Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. Випуск 1 (87). С. 154-162
174. Порохнавець Я. А. Облік ремонтів основних засобів на видобувних підприємствах // Структурні трансформації національних економік в умовах глобалізації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. (м. Миколаїв, 31 жовтня 2014 р.). Миколаїв: Вид. дім «Гельветика», 2014. С. 222-223
175. Порохнавець Я. А. Організаційні та технологічні особливості видобувних підприємств, їх вплив на систему обліку // Ринкові економічні механізми сталого розвитку: інноваційне та фінансове забезпечення: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. (м. Дніпропетровськ, 9-10 травня 2014 р.). Дніпропетровськ: Вид. дім «Гельветика», 2014. С. 229-231

176. Порохнавець Я. А. Основи оцінки природних ресурсів // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II міжнародної науково-практичної конференції. (м. Тернопіль, 29-30 листопада 2012 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2012. С. 232-234
177. Порохнавець Я. А. Особливості визнання природних ресурсів в системі бухгалтерського обліку // Сталий розвиток економіки: міжнародний науково-виробничий журнал. 2014. Випуск 1 (23). С. 101-109
178. Порохнавець Я. А. Питання відображення в обліку спеціальних дозволів на пошуково-розвідувальні роботи // Зовнішні та внутрішні фактори впливу на розвиток міжнародних економічних відносин: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. (м. Львів, 4-5 липня 2014 р.). Львів: ЛЕФ, 2014. Ч.3. С. 97-99
179. Порохнавець Я. А. Поняття природокористування в системі бухгалтерського обліку // Науково-економічний розвиток: менеджмент, фінанси та аудит: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. (м. Київ, 24-25 липня 2015 р.). Київ: ГО «Київський економічний науковий центр», 2015. Ч.2. С. 104-106
180. Порохнавець Я. А. Пошуково-розвідувальні витрати та їх капіталізація в необоротний актив підприємствами видобувної галузі // Причорноморські економічні студії. 2016. Випуск 9. Частина 1. С. 123-126
181. Порохнавець Я. А. Практика застосування IFRS, ПСБО та US GAAP у системі обліку використання природних ресурсів // Economics, management, law: socio-economic aspects of development: collection of scientific articles published on the results of the scientific and practical conference. Vol. 2. (Roma, January 29, 2016). Edizioni Magi, Roma, Italy, 2016. С. 45-49
182. Порохнавець Я. А. Про методи контролю використання природних ресурсів // Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III міжнародної науково-практичної конференції. (м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р.). Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2018. С. 108-110
183. Порохнавець Я. А. Проблеми обліку природоохоронних витрат підприємствами-природокористувачами // Modern transformation of economics and management in the era of globalization: international scientific-practical conference proceedings . (Klaipeda, January 29, 2016). Klaipeda: Baltija Publishing, 2016. С. 264-266
184. Порохнавець Я. А. Проблеми обліку розвіданих природних ресурсів у видобувних підприємствах // Облік і фінанси. 2015. Випуск 2 (68). С. 40-44
185. Порохнавець Я. А. Проблемні питання обліку й розподілу загальнопромислових витрат видобувних підприємств // Науковий вісник

- Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2014. Випуск 7. Частина 5. С. 145-148
186. Порохнавець Я. А. Розкриття інформації про природні ресурси у фінансовій звітності за МСФЗ підприємствами видобувної галузі // Modernization of socio-economic systems: the new economic conditions: International Scientific Conference proceedings, Part 2, (Kielce, September 28, 2016). Kielce, Poland: Baltija Publishing, 2016. С.164-165
187. Порохнавець Я. А. Системи обліку витрат видобувної галузі // Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. (м. Луцьк, 25 квітня 2015 р.). Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. С. 140-142.
188. Порохнавець Я. А. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції. (м.Тернопіль, 11 травня 2016 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 199-201
189. Порохнавець Я. А. Структура та порядок обліку витрат на використання природних ресурсів // Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. 2015. №7 URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4200>
190. Порядку проведення аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами, затверджений Постановою КМУ від 30.05.2011 р. № 594. [Електр.ресурс]. Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/go/ 594-2011-п](http://zakon.rada.gov.ua/go/594-2011-п).
191. Про затвердження переліку витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин з відповідними витратами на їх розробку, що включаються до окремої групи витрат платника податку. Постанова КМУ від 4.02.1998 р. N 118. [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/118-98п.
192. Проблеми обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин на підприємствах видобувної галузі // Парус-Інтернет-Консультант. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [cons.parus.ua/_d.asp].
193. Програма діяльності Кабінету Міністрів України «Реформи заради добробуту». Кабінет міністрів України . Постанова від 23 березня 2000 р.
194. Проект МСФЗ «Видобувна галузь», опублікований Комітетом з МСФЗ. [Електронний ресурс]. Режим доступу:[<http://allmsfo.ru/pravlenie-kmsfo-iasb-vipustilo-proekt-dlya-obsujdeniya-dobivayushie-otrasli.html>]
195. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / М. С. Пушкар. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 423 с.
196. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

197. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі / К. І. Редченко // Навчальний посібник. Видання 2-ге, доповнене. Львів: «Новий Світ-2000», «Альтаір 2002», 2003. 272 с.
198. Реслер М. В. Галузеві особливості управлінського обліку матеріальних витрат на металургійних підприємствах / М. В.Реслер. // Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2012. №722, ч.2. С.215-221.
199. Реслер М. В. Облік доходів та відображення фінансових результатів на підприємствах чорної металургії / М. В.Реслер // Вісник Волинського інституту економіки і менеджменту. 2014. Вип.8. С.226-238.
200. Реслер М. В. Удосконалення оперативного контролю для ефективного управління на металургійних підприємствах / М. В.Реслер. // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. 2012. № 2 (187), т.3. С.144-153.
201. Романчук А. Л. Облік і контроль операційної діяльності підприємств промисловості будівельних матеріалів. Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.008.09 / А. Л.Романчук. ТНЕУ. Тернопіль.: 2009. 21 с.
202. Руденко В. П. Географія природно-ресурсного потенціалу України. У 3-х частинах: Підручник / В. П. Руденко. К.: ВД «К.-М. Академія» Чернівці: Зелена Буковина, 1999. 568 с.
203. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. С.Рудницький. Тернопіль: «Економічна думка», 2000. 104 с.
204. Рудницький Т. В. Організація збалансованої системи стратегічних показників на сучасному підприємстві / Т. В. Рудницький // Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць. Львів: вид-во Львівської комерційної академії, 2009. С. 175-180.
205. Саати Т. Принятие решений. Метод анализа иерархий: Пер. с англ. / Томас Л. Саати. М.: Радио и связь, 1993. 278 с.
206. Саати Т. Л. Принятие решений при зависимостях и обратных связях. Аналитические сети: Пер. с англ. / Томас Л. Саати. М.: Издательство ЛКИ, 2008. 360 с.
207. Савицкая Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. – 3-тє вид., випр. і доп./ Г. В. Савицька. К.: Знання, 2007. 668 с.
208. Савчук В. К. Теоретичні засади формування інформаційно-аналітичного сервісу управління / В. К. Савчук // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2013. Вип. 181. С. 218-223.

209. Садовська І. Б. Класифікація екологічних витрат для цілей управлінського обліку / І. Б. Садовська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Випуск 11 (41). Ч.1. 2014. С.223-234.
210. Саенко К. С. Учет экологических затрат. Монография / К. С. Саенко. М.: «Финансы и статистика», 2005. 376 с.
211. Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія / Н. І. Самбурська; Полтавський ун-т економіки та торгівлі. Полтава: ПУЕТ, 2015. 289 с.
212. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку: монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна та ін. Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. 96 с.
213. Скаско О. І. Система контролю банківської діяльності в Україні: теорія та практика: монографія / О. І. Скаско. Львів: «Тріада плюс», 2012. 302 с.
214. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. 442с.
215. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. М.: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
216. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. М: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
217. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посібн. / В. Сопко. [3-тє вид., перероб. і доп.]. К. : КНЕУ, 2000. 578 с.
218. Сотникова, Л. В. Бухгалтерский учет природоохранных мероприятий / Л. В. Сотникова // Бухгалтерский учет. 2000. №15. С. 26–32.
219. Статистичний бюлетень за 2016 р. ДСТУкраїни, 2017. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://ukrstat.org/ukrdruk/publicat_u/publlu.htm.
220. Статистичний збірник «Україна у цифрах». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
221. Стеченко Д. М. Управління регіональним розвитком: Навч. посіб. / Д. М. Стеченко. К.: Вища школа, 2000. 223с.
222. Струмилин С. Г. О цене «даровых» благ природы// Вопросы экономики / С. Г. Струмилин. 1967. №8. С. 8-14.
223. Сухарева Л. О. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы / Л. А. Сухарева, И. М. Дмитренко, М. В.Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії. Львів: ЛКА, 2004. №16. С.84-91.
224. Сухарева О. А. Специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях и их регулирование в МСФО [Электронный ресурс] /

- О. А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. 2009. №10. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».
225. Сухіна О. М. Методичні засади та шляхи підвищення ефективності природоохоронних витрат при закритті вугільних шахт / О. М. Сухіна; НАН України. Рада по вивч. продукт. сил України. К.: 2006. 84 с.
226. Сухіна О. М. Еколого-економічні пріоритети реабілітації гірничопромислових регіонів: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.08.01 / О. М. Сухіна ; НАН України. Рада по вивченню продукт. сил України. К., 2002. 20 с.
227. Танасієва М. М. Теоретико методичні засади економіко-екологічного аналізу / М. М. Танасієва // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. 2013 р. № 4 (66). С.117-125.
228. Танасієва М. М. Проблеми бухгалтерського обліку екологізації діяльності лісового господарства / М. М.Танасієва // Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка. 2014. Вип.681. С.162-167.
229. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 735 с.
230. Типовая методика определения экономической эффективности и экономического стимулирования осуществления природоохранных мероприятий и экономической оценки ущерба от загрязнения окружающей среды. М.: ЦЭМИАН СССР, 1987.
231. Туган-Барановський М. І. Політична економія. Курс популярний / М. І. Туган-Барановський. К.: Наукова думка, 1994. 264 с.
232. Тютюнникова Е. С. Учет затрат на поиск и оценку полезных ископаемых в соответствии с МФСО / Е. С. Тютюнникова // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2006. № 10. С.77-81.
233. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник / Б. Ф. Усач. 3-тє вид. перероб. і доп. К.: Знання-Прес, 201. 253 с.
234. Фабоцци Ф. Управление инвестициями / Ф. Фабоцци ; пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 2000. XXVIII. 932 с.
235. Федоренко В. Г. Інвестування : підручник / В. Г. Федоренко. 2-ге вид., перероб. і доп. К.: Алтера, 2008. 448 с.
236. Федоронько Н. І. Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах вугільної промисловості: організаційні аспекти / Н. І. Федоронько // Торгівля, комерція, підприємництво: зб. наук. праць. – Тернопіль: ТНЕУ. 2014. Вип. 16. С. 190-193.
237. Философский энциклопедический словарь // ИНФРА-М. М: 2002. 576с.
238. Харламова О. МСФЗ-звітність: новації в розкритті інформації / О. Харламова // Все про бухгалтерський облік. 2013. № 33(2030).С. 42-47.

239. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова]. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
240. Холина В. Н. Основы экономики природопользования: Учебник для вузов / В. Н. Холина. СПб.: Питер, 2005. 672с.
241. Хорин А. Н. Принципы формирования бухгалтерской отчетности / А. Н. Хорин // Бухгалтерский учет. 2006. № 23. С. 50–52.
242. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т.Хорнгрен, Дж.Фостер. М.: «Финансы и статистика», 1995. 416 с.
243. Цал-Цалко Ю. С. Статистичний аналіз фінансової звітності: теорія, практика та інтерпретація: монографія / Ю. С. Цал-Цалко. Житомир: ЖДТУ, 2004. 506 с.
244. Царенко О. М. Основи екології та економіки природокористування: навч.посібник 2-ге вид.стереотипне / О. М.Царенко, О.О.Несветов. Суми: ВТД «Університетська книга», 2004. 400 с.
245. Царенко О. М. Основи екології та економіка природокористування. Курс лекцій. Практикум. Навчальний посібник / О. М. Царенко, О. О. Несветов, М. О. Кадацький. Суми: Видавництво «Університетська книга», 2001. 326 с.
246. Цюга М. М. Природоохоронні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку / М. М. Цюга // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. 2012 р. №1 (59). Ч.1. С.211-216.
247. Черевко Г. В. Економіка природокористування / Г. В.Черевко, М. І.Яцків. Львів: Світ, 1995. 208с.
248. Чумаченко М. Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасне ... майбутнє?! / М. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. 1999. № 1. С. 2-9.
249. Чумаченко М. Сучасний підхід до розвитку фінансової звітності у відповідності з основними напрямками інституціональних теорій / М. Чумаченко, Т.Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 8. С. 12-19.
250. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / Шевчук В. О. // Облік і фінанси. 2013. №1. С. 66-73.
251. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): Монографія. К.: Київ.держ.торг.-економ.ун-т, 1998. 371с.
252. Шевчук В. Я., Рогожин Л. Н. Основи інвестиційного менеджменту. К.: 1997. 352 с.

253. Шеремет В. В. Управление инвестициями / В. В. Шеремет, В. М. Павлюченко, В. Д. Шапиро. М.: Высшая школа, 1998. 416 с.
254. Шигун М. М. Парадигмальний розвиток бухгалтерського обліку / М. М. Шигун // Часопис економічних реформ. 2013. № 3 (11). С. 134–139.
255. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія / М. М. Шигун. Житомир: ЖДТУ, 2009. 632 с.
256. Шкарабан С. І. Діагностика і прогнозування фінансово-господарського розвитку акціонерного товариства: монографія / С. І. Шкарабан, Б. М. Корецький, О. В. Ярощук. Вид. 2-е. Тернопіль : ТАЙП : Рада, 2010. 300 с.
257. Шморгун Н. П. Фінансовий аналіз : навч. посібник / Н. П. Шморгун, І. В. Головка. К.: Центр навч. літ., 2006. 528 с.
258. Шпанковська Н. Г. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навч. посіб. / Н. Г. Шпанковська, Г. О. Король, К. Ф. Ковальчук [та ін.]. К.: Центр уч. літ., 2012. 328 с.
259. Эндерс А. Экономика природных ресурсов, 2-е изд. / А. Эндерс, И. Квернер. СПб.: Питер, 2004. 256с.
260. Яковець Т. А. Грошова оцінка природного капіталу лісового господарства / Т. А. Яковець // «Економічний часопис- XXI». 2013. Вип.5-6 (2). С.61-64.
261. Якушик І. Д. Економіко-екологічні проблеми удосконалення природокористування в агропромисловому комплексі: Автореферат дис. ... доктора екон. наук: 08.08.01 / НАН України, Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України. К.: 1998. 32с.
262. Яремко І. Й. Оцінка капіталу підприємства: інформаційне забезпечення вартісно-орієнтованої концепції управління підприємством: Монографія / І. Й. Яремко. Львів: Новий Світ-2000, 2005. 236 с.
263. Statement of Financial Accounting Standards No. 19 «Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies». [Електронний ресурс]. Доступний:http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220130121&acceptedDisclaimer=true.
264. Statement of Financial Accounting Standards No. 25 «Suspension of Certain Accounting Requirments for Oil and Gas Producing Companies» [Електронний ресурс]. – Доступний: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220130241&acceptedDisclaimer=true.
265. Statement of Financial Accounting Standards No. 69 «Disclosures about Oil and Gas Producing Activities» [Електронний ресурс]. – Доступний: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220131111&acceptedDisclaimer=true.

**Перелік питань щодо формування
облікової політики видобувного підприємства**

Методична складова:

1. Етапи реалізації інвестиційного проекту з видобування та переробки природних ресурсів, склад робіт і витрат:
 - на стадії одержання прав і дозволів на видобування корисних копалин;
 - при здійсненні пошуково-розвідувальних робіт;
 - отримання доступу до природних ресурсів і створення відповідної інфраструктури для їх видобування, зберігання та переробки;
 - при видобуванні корисних копалин;
 - в процесі переробки видобутих запасів;
 - при завершенні проекту з видобування, закритті чи консервації родовищ (свердловин), відновлення ґрунтового покриву.
2. Порядок визнання та оцінки витрат на різних етапах реалізації проекту:
 - у складі інвестиційної діяльності;
 - у складі операційної діяльності.
3. Способи капіталізації витрат на підготовчому періоді розробки родовищ:
 - капітальні інвестиції із зарахуванням до складу основних засобів;
 - капітальні інвестиції із зарахуванням до складу нематеріальних активів;
 - витрати майбутніх періодів;
 - запаси.
4. Методи оцінки видобутих копалин та запасів при придбанні, зберіганні та вибутті на виробництво чи реалізації:
 - порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат;
 - вартісна межа між малоцінними і необоротними активами.
5. Оцінка і переоцінка необоротних активів:
 - включення до первісної вартості зарезервованих коштів під забезпечення на закриття родовищ;
 - про тестування окремих об'єктів на предмет їх знецінення;
 - способи та умови переоцінки необоротних активів, забезпечень на покриття витрат при ліквідації родовищ та рекультивації ділянок.
6. Вартість, що амортизується, ліквідаційна вартість необоротних активів.
7. Методи амортизації необоротних активів (окремо – амортизація родовищ, свердловин).
8. Витрати на поліпшення основних засобів: капіталізовані і поточні.
9. Структура і порядок списання загальновиробничих витрат;

10.Склад калькуляційних статей виробничої собівартості;

Продовження додатку А

11.Структура і порядок списання витрат періоду.

12.Способи віднесення до поточної діяльності витрат майбутніх періодів, понесених у підготовчому періоді реалізації проекту.

13.Метод обчислення резерву сумнівних боргів (коефіцієнт сумнівності);

14.Склад створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

15.Метод складання Звіту про рух грошових коштів та інші.

Технічна складова:

1. Склад та граничні межі господарських процесів (видобування, переробка, збут), господарських і територіальних сегментів діяльності.
2. Визначення класів рахунків для обліку витрат (8-го та/або 9-го), структура робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку.
3. Кількісні та якісні ознаки суттєвості інформації.
4. Порядок фіксації та документування видобутих природних ресурсів.
5. Склад об'єктів основного, допоміжних та обслуговуючих підрозділів.
6. Місця виникнення витрат і центри відповідальності, структура витрат за ними.
7. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: простий, попередільний (безнапівфабрикатний та напівфабрикатний варіанти), інші.
8. Періодичність та порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
9. Комп'ютерна техніка і програмне забезпечення.
- 10.Засоби комунікаційного зв'язку щодо передачі інформації та інші.

Організаційна складова:

1. Організаційна форма та структура обліково-аналітичної служби.
2. Рівень централізації облікових робіт.
3. Посадові інструкції облікових і матеріально-відповідальних працівників.
- 4.Форми обліку, первинні документи і облікові реєстри.
5. Схеми та графіки документообігу.
6. Система внутрішнього контролю.
7. Процедури – порядок (технологія) ведення бухгалтерського обліку.
8. Методи консолідації інформації, складання консолідованої звітності групи видобувних і переробних суб'єктів як єдиної господарської одиниці.
9. Вписувані статті у форми фінансової звітності за НП(С)БО 1.

Найбільші родовища мінеральних вод України

№ з/п	Регіон	Назва родовища	Початок експлуатації	Запаси (куб.м./добу)	Тип води
1	2	3	4	5	6
1	Вінницька обл.	«Хмільник», м. Хмільник	1961	2237,0	Бальнеологічна
2	Донецька обл.	«Західно-Слов'янське», м. Слов'янськ	1860	89,0	Лікувально-питна
		«Слов'янське», м. Слов'янськ	1978	620,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
		«Святогорське», м. Святогірськ	1955	143,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
3	Закарпатська обл.	«Берегівське», м. Берегово	1973	871,0	Бальнеологічна
		«Горнотисівське, м. Рахів	1958	422,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
		«Нова Поляна», м. Хуст	1952	303,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
		«Шаянське», м. Хуст	1957	252,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
		«Сойменське», м. Міжгір'я	1958	743,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
		«Синякське», с. Синяк	1956	90,0	Бальнеологічна
		«Полянське», с. Поляна	1946	535,0	Лікувально-питна
		«Голубинське», с. Голубине	1956	342,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
		«Плосківськ», с. Плоске	1965	88,0	Лікувально-питна
		«Тисівське», с. Буштина	1986	103,0	Бальнеологічна
4	Запорізька обл.	«Бердянське», м. Бердянськ	1989	1156,0	Бальнеологічна
		«Лазурне», м. Бердянськ	1976	2376,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
5	Київська обл.	«Білоцерківське», м. Біла Церква	1955	1485,0	Бальнеологічна
		«Миронівське», м. Миронівка	1945	423,0	Бальнеологічна
6	Львівська обл.	«Великолюбенське», с. Великий Любень	ХУ ст.	576,0	Бальнеологічна
		«Східницьке», м. Дрогобич	1964	64,6	Лікувально-питна
		«Нафтуса», м. Трускавець	1827	47,2	Лікувально-питна

--	--	--	--	--	--

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5	6
		«Трускавецьке», м. Трускавець	1833	495,8	Лікувально-питна
		«Моршинське», м. Моршин	1877	30,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
7	Одеська обл.	«Коблевське», с. Коблево	1996	532,0	Бальнеологічна
		«Очаківське», м. Очаків	1994	898,0	Бальнеологічна
		«Кароліно-Бугазьке», с. Затока	-	1800,0	Бальнеологічна
		Сергіївське, сел. Сергіївка, .	1979	729,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
		«Куяльницьке», с. Куяльник	1904	1385,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
		«Одеське (термальне)», м. Одеса	1986	173,0	Бальнеологічна
		«Одеське», м. Одеса	1966	2212,0	Бальнеологічна
8	Полтавська обл.	«Миргородське», м. Миргород	1914	2127,0	Лікувально-питна
9	Чернівецька обл.	«Ново-Збручанське», сел. Гусятин	1983	152,0	Лікув.-питна / бальнеологічна
10	Харківська обл.	«Березівське», м. Дергачі	1862	1065,0	Лікувально-питна
11	Хмельницька обл.	«Збручанське», м. Сатанів	1976	257,0	Лікувально-питна
12	Крим	«Сакське», м.Саки	1957	1745,0	Бальнеологічна
		«Євпаторійське (морське)», м. Євпаторія	1975	16403,0	Бальнеологічна
		«Євпаторійське-субтермальне», м. Євпаторія	1969	2174,0	Лікув.-питна / бальнеологічна

Додаток В

ПрАТ «Добра вода»
с. Млинівці

ЗМІННИЙ РАПОРТ

1 листопада 2017 р.

Зміна _____

Майстер _____ *Олійник Володимир Теодорович*
 Оператор видувної машини _____ *Бугайський Руслан Богданович*
 Оператор розливу _____ *Цебрій Ігор Богданович*
 Оператор _____ етикетування
 Оператор _____ машини _____ 3
 пакування _____
 Оператор _____ машини _____ 3 _____ наклеювання
 ручок _____
 Оператор _____ пакетувальної
 машини _____
 Оператор _____ станції _____ підготовки
 води _____
 Оператор _____ орієнтиру _____
 Лаборант _____ *Андрієнко Іванна Михайлівна*

	Криш талеве джерело 5 л., негазована, пом'якшена, зелена етик.	Добра вода 6,0 л., негазована	Вода питна фасована, пом'якшена ТМ «Аквіс», 6,0 л.
За зміну вироблено готової продукції, пляшок шт.	2367	2329	1405
Сировина і матеріали			
Етикетка «Кришталеве джерело» 5 л., зелена	2370		
Плівка поліетиленова упаковочна, 390 мм.	27	26	16
Плівка, стретч	6	6	4

Преформа ПЕТ прозора 5 л. (88-65 г.)	2390		
Корок для ПЕТ пляшки 5 л., зелений	2372		
Ручка для ПЕТ пляшки 5 л., зелена	2367		
Прокладка для піддонів на 6-ти літ пляшку	46	50	31
Прокладка для піддонів на 6-ти л.пл., кутова	60	68	40
Прокладка для піддонів на 6-ти л.пл., опорна	90	102	40
Етикетка 6 л. пл.		2333	
Преформа ПЕТ 94, синя, 6 л.		2350	1415
Корок до ПЕТ-пляшки, синій, 5-6 л.		2335	1408
Ручка до ПЕТ-пляшки, синя, 5-6 л.		2330	1407
Етикетка «Аквіс», 6 л.			1407

Продовження додатку В

14. Виробничий брак

	Кришталеве джерело 5 л., негазована, пом'якшена, зелена етик.	Добра вода 6,0 л., негазована	Вода питна фасована, пом'якшена ТМ «Аквіс», 6,0 л.
Сировина і матеріали			
Етикетка «Кришталеве джерело», 5 л., зелена	3		
Плівка поліетиленова упаковочна, 390 мм.	0,891 99	0,381	0,545
Плівка, стретч	0,689 64	0,177 5	0,4875
Преформа ПЕТ прозора 5 л. (88-65 г.)	23		
Корок для ПЕТ пляшки 5 л., зелений	5		
Прокладка для піддонів на 6-ти літ пляшку	0,482 59	0,092 86	0,89286
Прокладка для піддонів на 6-ти л.пл., кутова		1,457	

		14	
Прокладка для піддонів на 6-ти л.пл.,опорна		2,185 72	
Етикетка, 6 л.		4	
Преформа ПЕТ 94, синя, 6 л.		21	10
Корок до ПЕТ-пляшки, синій, 5-6 л.		6	3
Ручка до ПЕТ-пляшки, синя, 5-6 л.		1	2
Етикетка «Аквіс», 6 л.			2

15. Неполадки

- а) машини з видування пляшок _____
- б) орієнтир _____
- в) машини з розливу води _____
- г) машини з наклеювання етикеток _____
- д) пристрою маркувального _____
- е) машини пакування 6-ти пляшок _____
- є) машини з наклеювання ручок _____
- ж) машини палетувальної _____
- з) станції управління водою _____
- к) станції зберігання O₂ _____
- л) котельні, трансформаторної підстанції _____
- м) навантажувачів _____

16. Виявлено відхилення в технологічному процесі _____

17. _____ Забраковано продукції _____

18. Санітарний стан цеху: задовільний / незадовільний

Лаборант _____

Майстер цеху _____

Головний технолог _____

Додаток Г

ПрАТ «Добра вода»

Довідка-розрахунок

Номер	Дата	Період
	31.10.2017	Жовтень

Калькуляція собівартості продукції (бухгалтерський облік)

Добра вода 6,0 л. негазована (пляш)	Собівартість од.		6,44
	Кількість випуску		11714,000
Виробництво / Добра вода 6,0 негаз	Факт.варість випуску		75492,07
Витрати основного (допоміжного) виробництва	К-сть списаної сировини	Середня ціна сиров	Сума витрат на вир-тво
Преформа			37614,69
Сировина і матеріали (рах. 201)			37614,69
Преформа ПЕТ 94 синя 6 л (шт.), кач.: Новий	11798,000	3,19	37614,69
02.Корок			4826,04
Сировина і матеріали (рах. 201)			4826,04
Корок ПЕТ пляшки 94 синя 5-6 л (шт.), кач.: Новий	11754,000	0,41	4826,04
03.Етикетка			5264,83
Сировина і матеріали (рах. 201)			5264,83
Етикетка 6 л (шт.), кач.: Новий	11754,000	0,45	5264,83
05.Плівка стретч до піддонів			2112,76
Сировина і матеріали (рах. 201)			2112,76
Плівка стретч (кг), кач.: Новий	34,500	61,24	2112,76
06.Плівка поліетиленова пакувальна			5365,83
Сировина і матеріали (рах. 201)			5365,83
Плівка поліетиленова пакувальна, 390 мм (кг), кач.:Новий	137,000	39,17	5365,83
10.Картонна прокладка			5449,69
Сировина і матеріали (рах. 201)			5449,69
Прокладка для піддонів на 6-ти літ.(шт.), кач.: Новий	254,000	10,66	2706,54
Прокладка для піддонів на 6-ти л.кутова.(шт.), кач.: Новий	332,000	4,15	1377,80
Прокладка для піддонів на 6-ти л.опорна(шт.), кач.: Новий	498,000	2,74	1365,35
11.Інші прямі матеріали			763,94
Сировина і матеріали (рах. 201)			763,94
Сіль таблетована (шт.), кач.: Новий	163,70	4,67	763,94
17.Ручка до ПЕТ пляшки			6594,73
Сировина і матеріали (рах. 201)			6594,73
Ручка до ПЕТ пляшки 5-6 л, синя, (шт.), кач.: Новий	11724	0,56	6594,73
Всього:			67992,51
Загальновиробничі витрати (рах.91)			
Витрати на оплату праці (ОПЗ)			2528,63
Відрахування на соціальні заходи (ОПЗ)			523,37
Амортизація ОЗ загальновиробничого призначення			613,59
Оренда			6,85
МШП			15,42
Різний транспорт			353,66
Контроль води			3,88
Запасні частини			379,23
Мастила			25,21
Повер. відходів 01.Преформа			-3,00
06.Плівка поліетиленова пакувальна			-1,25
10.Картонна прокладка			-1,66
11.Інші прямі матеріали			-49,91
Електроенергія			3066,26
Паливо			29,28
Всього:			7499,56

Відповідальний _____
підпис

посада

Додаток Д

Калькуляція на виробництво товару

Мінеральна вода «Поляна квасова» 1,5 л. ПЕТ

Покупець: ТОВ «АТБ-маркет»

Виробник: ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» СД

№	Витрати	Один. вимір	Норма на 1000шт	Факт на 1000шт	Ціна за один.	Сума за од. продук.	Пит. вага %
1	Сировина і матеріали						
	Сировина (мінеральна вода)	куб.м.	1,918	1,918	240,00	0,46	5,0
	Сировина (діоксид вуглецю)	кг	15,8	15,8	6,50	0,10	1,1
	Сировина (преформа)	шт	1030	1030	2,00	2,06	22,4
	Сировина (картонні фільтри)	шт	2,87/к.м	5,5	1040,0	0,10	1,1
	Сировина (фільтр-картридж)	шт	1/83к.м	12	121,00	0,12	1,3
	Сировина (лимонна кислота)	кг	15	15	80,00	0,12	1,3
	Сировина (мило)	кг	0,9	0,9	95,00	0,09	1,0
	Сировина (корок з логотипом)	шт	1040	1040	297,85	0,29	3,2
	Разом затрат сировини	грн				3,34	36,4
2	Упаковка(тара,етикетка,транс)						
	Упаковка (плівка-етикетка)	шт	1038	1038	152,00	0,15	1,6
	Упаковка (клей)	кг	0,21	0,21	255,36	0,05	0,5
	Упаковка (плівка термоусадна)	кг	6,7	6,7	61,00	0,41	4,7
	Упаковка (стретч-плівка)	кг/під	1,21	1,25	86,00	0,11	1,2
	Упаковка (штрих-код)	шт	354	354	0,25	0,05	0,5
	Упаковка (картон)	кг	10	10	5,14	0,05	0,5
	Разом витрати на пакування	грн				0,82	8,9
3	Інші витрати на виробництво (газ, вода, електроенергія та ін.)	грн				1,08	11,8
4	Адміністративні витрати	грн				0,15	1,6
5	Разом витрат виробництва	грн				5,39	58,7
6.	Витрати на доставку продукції до покупця	грн				1,90	20,7
7	Разом собівартість продукції з доставкою	грн				7,29	79,4
8.	Ціна виробника						
	Прибуток	грн. %				0,36 5,0	3,9
	Ціна без ПДВ	грн				7,65	83,3
	ПДВ 20%	грн				1,53	16,7
	Ціна з ПДВ	грн				9,18	100,0
9	Відпускна ціна для покупця	грн				9,18	

Додаток Е

Калькуляція на виробництво товару:

Мінеральна вода «Поляна квасова» 0,5 л. скло

Покупець: ТОВ «АТБ-маркет»

Виробник: ТОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» СД

№	Витрати	Один. вимір	Норма на 1000шт	Факт на 1000шт	Ціна за один.	Сума за од. продук.	Пит. вага %
1	Сировина і матеріали						
	Сировина (мінеральна вода)	куб.м.	0,575	0,575	205,00	0,12	1,4
	Сировина (діоксид вуглецю)	кг	6,5	6,5	6,50	0,04	0,5
	Сировина (скло, пляшка)	шт	1030	1030	2,65	2,73	32,5
	Сировина (картонні фільтри)	шт	2,87/к.м	5,5	1040,0	0,10	1,2
	Сировина (фільтр-картридж)	шт	1/83к.м	12	121,00	0,12	1,4
	Сировина (лимонна кислота)	кг	15	15	80,00	0,12	1,4
	Сировина (мило)	кг	0,9	0,9	95,00	0,09	1,1
	Сировина(ковпачок алюмінієвий)	шт	1040	1040	0,46	0,48	5,7
	Разом затрат сировини	грн				3,80	45,2
2	Упаковка(тара,етикетка,транс)						
	Упаковка (плівка-етикетка)	шт	1055	1055	182,00	0,17	2,0
	Упаковка (клей)	кг	0,25	0,25	255,36	0,06	0,7
	Упаковка (плівка термоусадна)	кг	4,7	4,7	61,00	0,29	3,5
	Упаковка (стретч-плівка)	кг/під	1,26	1,26	86,00	0,11	1,3
	Упаковка (штрих-код)	шт	227	227	0,18	0,04	0,5
	Упаковка (картон)	кг	10	10	5,14	0,05	0,6
		Разом витрати на пакування	грн				0,72
3	Інші витрати на виробництво (газ, вода, електроенергія та ін.)	грн				0,50	6,0
4	Адміністративні витрати	грн				0,09	1,1
5	Разом витрат виробництва	грн				5,11	60,8
6.	Витрати на доставку продукції до покупця	грн				1,54	18,3
7	Разом собівартість продукції з доставкою	грн				6,65	79,2
8.	Ціна виробника						
	Прибуток	грн. %				0,35 5,0	4,2
	Ціна без ПДВ	грн				7,00	83,3
	ПДВ 20%	грн				1,40	16,7
	Ціна з ПДВ	грн				8,40	100,0
9	Відпускна ціна для покупця	грн				8,40	

Трактування поняття «внутрішньогосподарський (внутрішній) контроль»

Автор [джерело]	Визначення поняття внутрішньогосподарський (внутрішній) контроль
1	2
Білуха М.Т. [21, с.18]	Внутрішньогосподарський контроль економічний контроль, що включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, організацій, асоціацій у відповідності до діючого законодавства
Білобжецький І.О. [22, с.59]	Внутрішньогосподарський контроль – безперервний нагляд за економічною ефективністю виробничої, заготівельної та фінансової діяльності, забезпечення збереження грошових і матеріальних засобів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність і втрати
Бурцев В.В. [23, с.59]	Внутрішній контроль – здійснення об'єктами організації, що наділені відповідними повноваженнями, наступних дій: - визначення фактичного стану об'єкта керівного ланцюжка системи управління організацією (об'єкта контролю); - порівняння фактичних даних з необхідними, тобто з базою порівняння, прийнятою в організації, заданою ззовні або заснованою на раціональності; - оцінка відхилень, що перевищують допустимий рівень, і ступінь їх впливу на аспекти функціонування організації; - виявлення причин даних відхилень
Виговська Н.Г. [19, с.341]	Внутрішньогосподарський контроль як система, що не має мети, але має завдання, які він покликаний вирішувати, він здатний змінювати мету шляхом пристосування до певного середовища
Дорош Н.І. [24, с.218]	Внутрішній контроль можна визначити як політику і процедури підприємства, спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок і відхилень

	від норм, які можуть з'явитись у фінансових звітах
1	2
Гуцайлюк З.В. [25, с.145]	Внутрішній економічний контроль підтримує в управлінні взаємодію, взаємозв'язок різних видів діяльності в межах підприємства й окремих його підрозділів, стимулює ефективність, активно впливаючи на підконтрольні об'єкти
Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. [18, с.9]	Внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюється власниками, апаратом управління підприємницьких структур відповідно до діючого законодавства стосовно діяльності цехів, бригад, дільниць, інших підрозділів підприємств
Калюга Є.В. [26, с.26]	Внутрішньогосподарський контроль – це система спостереження з ефективністю використання активів і зобов'язань підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей
Каменська Т.О., Редько О.Ю. [27, с.8]	Внутрішній контроль на підприємстві – це процес, що повинен реалізовуватися постійно повноважними органами управління (починаючи з наглядової ради, менеджерів усіх рівнів) і співробітників підприємства із застосуванням певних процедур і методів контролю на базі доступної інформації
Костирко Р.О.[28, с.68]	Внутрішній контроль є інструментом координування дій, спрямованих на забезпечення збереження активів, дотримання законності господарських операцій та попередження ризиків бізнесу
Нападовська Л.В. [29, с.44]	Внутрішньогосподарський контроль – процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом прийнятих управлінських рішень
Пилипів Н.І. [8,с.229]	Внутрішній контроль здійснюється спеціалістами підприємства за раціональним використанням ресурсів виробництва з метою зниження собівартості продукції, робіт і послуг

1	2
Романчук А.Л. [30,с.123]	Внутрішньогосподарський контроль – це безперервний нагляд за економічною ефективністю всієї діяльності господарюючого суб'єкта, забезпечення збереження грошових і матеріальних ресурсів, усунення причин та умов, що породжують безгосподарність і втрати
Скаска О.І.[31, с.44]	Внутрішній контроль – це система організації роботи банку, до якої належать усі заходи, що вживаються для контролю за своїми активами, запобігання шахрайству, зведення до мінімуму помилок, перевірка точності і достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності
Сухарева Л.О., Дмитренко І.М., Борисенко М.В. [32, с.85]	Внутрішньогосподарський контроль – контроль в діяльності управлінського персоналу, особливо бухгалтерського, структура якого складається з трьох елементів: умова (середовище) контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [33, с.398]	Внутрішній контроль – комплекс бухгалтерського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих організацією, з реалізацією їх на практиці

**Методи аналізу та аналітичні процедури при здійсненні контролю
використання природних ресурсів ***

Узагальнені групи	Класиф. ознаки	Назва методів та аналітичних процедур	Сфера використання
1	2	3	4
Формалізовані методи економічного аналізу та контролю, що встановлюють математичну залежність одних показників від інших	Традиційні методи економічного аналізу	Метод абсолютних, відносних та середніх величин	Методи абсолютних, відносних та середніх величин використовується для кількісної оцінки та контролю обсягів, рівня, співвідношення, усереднених показників при визначенні прогнозованої і фактичної величини запасів корисних копалин, витрат на їх розвідування, видобування і переробку, потреб у задоволенні суспільства тими чи іншими ресурсами, а також витрат на їх відновлення, приведення території до природного стану
		Метод порівняння	Застосовується для зіставлення фактичних показників звітного періоду у сфері розвідування і видобування природних ресурсів з попередніми періодами, з нормативними, плановими чи договірними та дає змогу визначати та контролювати розміри відхилень
		Метод групування	Використовується для узагальнення однорідних величин, розрахунку їх найвищих, найнижчих та середніх значень при використанні природних ресурсів, а також для контролювання взаємозв'язку між явищами та процесами, що аналізуються
		Табличний метод	Дає можливість подавати показники обсягів запасів та динаміки їх видобування в єдиній системі, візуально представити їх динаміку, контролювати взаємозв'язки між окремими з них
	Методи факторного аналізу	Індексний метод	Дозволяє встановлювати та контролювати взаємозалежність між окремими показниками, визначити вплив факторів на узагальнюючий показник видобування і переробки природних ресурсів в динаміці і в порівнянні
		Метод ланцюгової підстановки	Використовується для встановлення впливу факторів на зміну результативного показника, наприклад, щодо обсягів видобування корисних копалин чи на величину прибутку від їх використання
		Метод різниць	Метод абсолютних і відносних різниць також використовується для визначення та контролю впливу факторів на зміни результативного показника
		Балансовий метод	Відображає співвідношення двох груп взаємозалежних і врівноважених економічних показників, підсумки яких повинні бути тотожними, наприклад, контролювати обсяги видобутих та розвіданих запасів

1	2	3	4
	Економіко-математичні методи	Метод кореляційного та регресійного аналізу	Використовується для встановлення кількісної залежності тих або інших об'єктивних і суб'єктивних факторів досліджуваного об'єкта, залежність одних показників від інших, між якими не спостерігається функціональна залежність, наприклад, залежності обсягів видобутих корисних копалин від природних умов
		Кластерний метод	Застосовується для упорядкування між собою однорідних, схожих груп показників, до якого належить також збір даних, що містять інформацію про вибіркові об'єкти, що стосуються видобування та використання різних видів природних ресурсів
		Економетричні методи	Використовуються для встановлення функціональної залежності між певними економічними індикаторами та показниками, один з яких є залежною змінною, а інші – незалежними змінними
		Методи лінійного програмування	Використовуються для розв'язання багатоваріантних оптимізаційних задач, де функціональні залежності досліджуваних явищ і процесів є детермінованими, тобто обумовленими
		Теорія ігор	Застосовують для прийняття управлінських рішень на етапі формування альтернатив та вибору оптимальної стратегії, наприклад, при встановленні альтернативних способів видобування природних ресурсів, виборі варіантів перенесення вартості пошуково-розвідувальних робіт на новостворену продукцію
		Теорія масового обслуговування	Застосовують у розв'язанні соціально-економічних задач, пов'язаних з організацією обслуговування та ремонту устаткування, проектуванням потоків доставки продукції (наприклад мінеральної води) до споживачів
		Метод оптимізації товарних запасів	Може використовуватися для контролю та оптимізації співвідношення обсягів видобути корисних копалин та можливостей їх переробки
		Метод нечіткої логіки	Застосовують для розв'язування завдань, де немає чітких та повністю достовірних даних, або коли серед інформативних факторів є лише якісні показники, що забезпечують можливість адаптації економіко-математичних моделей до мінливих умов у сфері видобування природних ресурсів
		Метод штучного інтелекту	
	Графічні методи	Діаграми	Використовуються для вирішення методичних завдань аналізу та контролю і, передовсім, для побудови схем наочного зображення внутрішньої структури досліджуваного об'єкта, послідовності технологічних операцій з реалізації інвестиційних проектів з розробки корисних копалин, встановленні
		Картограми	

			взаємозв'язків між показниками
--	--	--	--------------------------------

1	2	3	4
Неформалізовані методи економічного аналізу та аналітичні процедури, що ґрунтуються на логічному узагальненні	Логічні та економіко-математичні методи	Метод експертних оцінок	Використовується за необхідності перспективної оцінки якісно нових процесів та явищ, що раніше не зустрічалися, та щодо яких відсутня достовірна інформація, а висновки та гіпотези будуються на припущеннях кваліфікованих спеціалістів
		Методи ситуаційного аналізу	Для взаємодії різних ситуаційних чинників з метою виявлення причинно-наслідкових зв'язків. Широко використовується для узагальнення та контролю впливу різних чинників природного характеру на видобувну компанію
		SWOT-аналіз	Для контролю взаємозв'язків між силою і слабкістю, чи властиві підприємству, і зовнішніми загрозами і можливостями при стратегічному плануванні ефективного та економного використання природних ресурсів
		PEST-аналіз	Виявляє і оцінює вплив факторів макросередовища на результати поточної й майбутньої діяльності підприємства, що якнайбільше стосується видобування природних ресурсів
		Метод маржинального аналізу	Використовується для обґрунтування та контролю управлінських рішень через вивчення співвідношення між витратами, обсягом виробництва (реалізації) продукції, фінансовими результатами і на прогнозуванні критичної чи оптимальної величини кожного із цих показників при заданому значенні інших чинників
		Метод функціонально-вартісного аналізу	Використовується для дослідження підприємства з метою розвитку його потенційних можливостей при оптимальному співвідношенні між їх значимістю для споживача і витратами на здійснення необхідних заходів

* Складено за 499, 500, 501, 502, 503, 504.

**Підконтрольні показники на видобувних підприємствах
та їх інформаційне забезпечення**

Етапи природо користування	Підконтрольні показники	Інформаційне забезпечення
1	2	3
Підготовчий етап	<ul style="list-style-type: none"> - прогнозований обсяг запасів корисних копалин; - структура пластів; - глибина залягання; - якісні характеристики корисних копалин; - спосіб видобування; - склад обладнання; - віддаль до місця переробки; - спосіб транспортування; - вартісні показники: <ul style="list-style-type: none"> ✓ з оренди землі; ✓ дозволів на розробку; ✓ проектно-кошторисної документації; ✓ витрат на розвідку; ✓ витрат на перевірку якості копалин; ✓ вартості обладнання; ✓ витрат на видобування; ✓ витрат на доставку до місця переробки 	<ul style="list-style-type: none"> - геологорозвідка; - геодезія; - проектна документація; - кошториси; - норми стосовно якості; - документація державних установ; - документація постачальників і підрядників; - облікові регістри за рах.10,11,13,15,39
Процес видобування	<ul style="list-style-type: none"> - обсяги видобутих запасів і порожніх порід; - обсяги використаних ресурсів при бурінні свердловин: енергії, води, інструментів тощо; - відпрацьований час устаткуванням; - фондівіддача; - коефіцієнт використання обладнання; - штатний розпис; - трудомісткість праці; - продуктивність праці; - вартість бурового, експлуатаційного і транспортного обладнання; - витрати на амортизацію і ремонт обладнання; - матеріальні витрати; - витрати на оплату праці з відрахуваннями; - енергетичні витрати; - витрати майбутніх періодів у розкривних роботах; - розміри забезпечень на покриття витрат при закритті місць видобування корисних копалин; - поточні витрати на одиницю видобутих ресурсів; - собівартість одиниці видобутих природних 	<ul style="list-style-type: none"> - первинна документація на придбання, виготовлення обладнання; - документація про норми та списання витратних матеріалів; - таблиці, наряди, інші документи з обліку праці та її оплати; - розподіл витрат майбутніх періодів; - калькуляції, розрахунки стосовно в обсягів породи, копалин, витрат, резервів та інших ресурсів; - облікові регістри за рах. 20,23,39,47

1	2	3
Процес переробки, випуску і реалізації продукції	<ul style="list-style-type: none"> - обсяги випущеної продукції в асортименті; - незавершене виробництво; - собівартість випущеної продукції; - витрати періоду; - витрати на виробництво за статтями калькуляції; - витрати за економічними елементами; - витрати за місцями виникнення; - витрати за стадіями виробничого циклу; - матеріаломісткість продукції; - енергомісткість продукції; - трудомісткість продукції; - обсяги реалізованої продукції в асортименті і за покупцями; - структура цін на продукцію; - вартість реалізованої продукції; - суми непрямих податків; - результат від реалізації продукції; - інші доходи; - інші витрати; - чистий фінансовий результат 	<ul style="list-style-type: none"> - нормативні та фактичні калькуляції; - лімітно-забірні карти; - наряди, табелі; - документи постачальників робіт і послуг; - розрахунок амортизації; - розподіл витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом; - розподіл витрат між випущеною і реалізованою продукцією; - цітники на продукцію; - договори з покупцями; - документи на відпуск продукції покупцям; - облікові регістри за рах. 20,23,26,39,65,66,70,71,74,79, 90,91,93,94,97
Завершення і закриття проекту	<ul style="list-style-type: none"> - первісна і залишкова вартість свердловин та іншого обладнання; - суми нарахованої амортизації та зносу основних засобів і нематеріальних активів; - терміни корисного використання об'єктів; - витрати на закриття (консервацію) свердловин; - витрати на демонтаж і перебазування техніки; - обсяги земляних робіт при закритті кар'єрів; - вартість робіт з рекультивації земель; - суми раніше створених резервів (забезпечень) на відновлення природного середовища; - доходи від ліквідації об'єктів у місцях видобування природних ресурсів; - надлишки невикористаних забезпечень; - додаткові витрати та джерела їх покриття 	<ul style="list-style-type: none"> - технічна та бухгалтерська документація з обліку свердловин і устаткування; - розрахунок амортизації та зносу; - первинна документація про витрати на закриття (наряди, табелі, маршрутні листи, накладні та ін.); - розрахунок використання створених забезпечень; - розрахунок результатів від ліквідації об'єктів; - облікові регістри за рах. 10,11,13,47,74, 97

Шкала Томаса Сааті






Ступінь переваги	Визначення	Коментарі
1	Рівна перевага	Дві альтернативи однакові з точки зору мети
2	Слабкий ступінь переваги	Проміжна градація між рівною і середньою перевагою
3	Середній ступінь переваги	Досвід експерта дозволяє вважати одну з альтернатив трохи краще іншої
4	Перевага вище середнього	Проміжна градація між середньою і помірно сильною перевагою
5	Помірно сильна перевага	Досвід експерта дозволяє вважати одну з альтернатив явно кращою іншої
6	Сильна перевага	Проміжна градація між помірно сильною і дуже сильною перевагою
7	Дуже сильна (наглядна) перевага	Досвід експерта дозволяє вважати одну з альтернатив набагато кращою за іншу: домінування альтернативи підтверджено практикою
8	Дуже, дуже сильна перевага	Проміжна градація між дуже сильною і абсолютною перевагою
9	Абсолютна перевага	Очевидність абсолютної переваги однієї альтернативи над іншою має незаперечне підтвердження

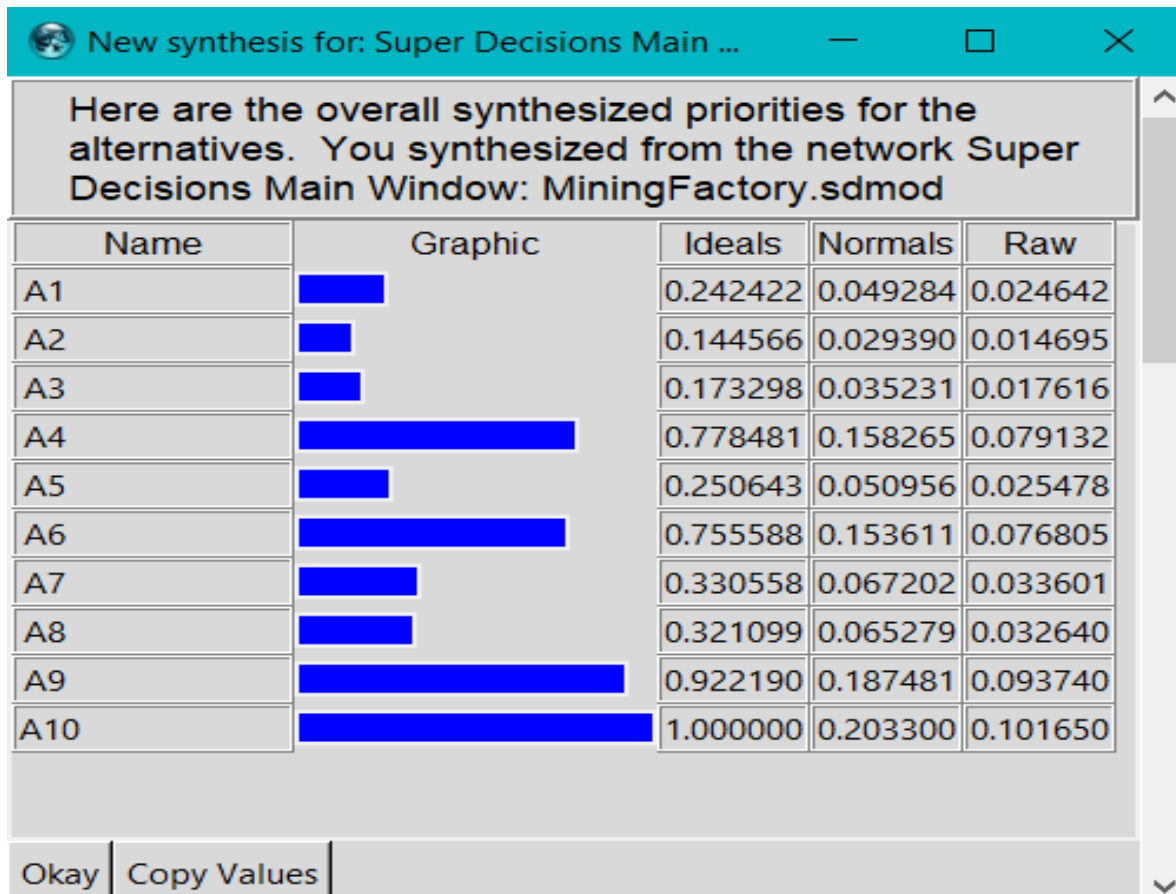
Результати обчислень рейтингу підконтрольних показників
за узагальненими етапами діяльності
видобувних підприємств

А. Підготовчий етап

Clusters/Nodes	<ul style="list-style-type: none"> • 1Goal: Побудова рейтингу підконтрольних показників відобутого підприємства <ul style="list-style-type: none"> ◦ Рейтинг показників: • 2Criteria: Критерії оцінювання показників <ul style="list-style-type: none"> ◦ Доступність: Способ вимірювання та розрахунку не повинен вимагати витрати на дорогі технічні засоби, використання значної частини робочого часу персоналу, проведення великомасштабних досліджень ◦ Керованість: Можливість впливу на зміну показника з боку менеджерів компанії, можливість встановити відповідальність за досягнення цільового значення показника ◦ Кількісна вимірність: Шкала кількісних оцінок ◦ Порівнянність: Використання однієї одиниці виміру або відповідної шкали, що забезпечить можливість порівняння показників між різними об'єктами та часовими інтервалами аналізу ◦ Простота і достовірність: Зрозуміла методика розрахунку на основі достовірних і доступних джерел інформації • 3Alternatives: Набір підконтрольних показників для певного загального етапу <ul style="list-style-type: none"> ◦ A1: Прогнозований обсяг запасів корисних копалин ◦ A2: Структура пластів ◦ A3: Глибина залягання ◦ A4: Якісні характеристики корисних копалин ◦ A5: Способ відобування ◦ A6: Склад обладнання ◦ A7: Віддаль до місця переробки ◦ A8: Способ транспортування ◦ A9: Вартісні показники ◦ A10: Коефіцієнт проектної ефективності
----------------	--

Alternative Rankings

Graphic	Alternatives	Total	Normal	Ideal	Ranking
	A1	0.0246	0.0493	0.2424	8
	A2	0.0147	0.0294	0.1446	10
	A3	0.0176	0.0352	0.1733	9
	A4	0.0791	0.1583	0.7785	3
	A5	0.0255	0.0510	0.2506	7
	A6	0.0768	0.1536	0.7556	4
	A7	0.0336	0.0672	0.3306	5
	A8	0.0326	0.0653	0.3211	6
	A9	0.0937	0.1875	0.9222	2
	A10	0.1016	0.2033	1.0000	1








Продовження додатку К.2

В. Процес видобування













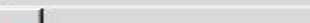
Clusters/Nodes	<ul style="list-style-type: none"> • 1Goal: Побудова рейтингу підконтрольних показників видобутого підприємства <ul style="list-style-type: none"> ◦ Рейтинг показників: • 2Criteria: Критерії оцінювання показників <ul style="list-style-type: none"> ◦ Доступність: Спосіб вимірювання та розрахунку не повинен вимагати витрат на дорогі технічні засоби, використання значної частини робочого часу персоналу, проведення великомасштабних досліджень ◦ Керованість: Можливість впливу на зміну показника з боку менеджменту компанії, можливість встановити відповідальність за досягнення цільового значення показника ◦ Кількісна вимірність: Шкала кількісних оцінок ◦ Порівнянність: Використання однієї одиниці виміру або відповідної шкали, що забезпечить можливість порівняння показників між різними об'єктами та часовими інтервалами аналізу ◦ Простота і достовірність: Зрозуміла методика розрахунку на основі достовірних і доступних джерел інформації • 3Alternatives: Набір підконтрольних показників для певного узгальненого етапу <ul style="list-style-type: none"> ◦ V1: Обсяги видобутих запасів і порожніх порід ◦ V2: Обсяги використаних ресурсів при бурінні свердловини ◦ V3: Відпрацьований час устаткування ◦ V4: Фондовіддача ◦ V5: Коефіцієнт використання обладнання ◦ V6: Штатний розпис ◦ V7: Трудомісткість праці ◦ V8: Продуктивність праці ◦ V9: Вартість бурового, експлуатаційного і транспортного обладнання ◦ V10: Витрати на видобування ◦ V11: Розміри забезпечень на покриття витрат ◦ V12: Поточні витрати на одніцю видобутих ресурсів ◦ V13: Собівартість одиниці видобутих природних ресурсів
----------------	--

Alternative Rankings

Graphic	Alternatives	Total	Normal	Ideal	Ranking
	B1	0.0246	0.0493	0.2424	8
	B2	0.0147	0.0294	0.1446	10
	B3	0.0176	0.0352	0.1733	9
	B4	0.0791	0.1583	0.7785	3
	B5	0.0255	0.0510	0.2506	7
	B6	0.0768	0.1536	0.7556	4
	B7	0.0336	0.0672	0.3306	5
	B8	0.0326	0.0653	0.3211	6
	B9	0.0937	0.1875	0.9222	2
	B10	0.1016	0.2033	1.0000	1
	B11	0.0000	0.0000	0.0000	11
	B12	0.0000	0.0000	0.0000	12
	B13	0.0000	0.0000	0.0000	13

New synthesis for: Super Decisions Main ...

Here are the overall synthesized priorities for the alternatives. You synthesized from the network Super Decisions Main Window: MiningFactory-B.sdmod

Name	Graphic	Ideals	Normals	Raw
B1		0.618833	0.097845	0.048922
B2		0.276713	0.043752	0.021876
B3		0.167199	0.026436	0.013218
B4		1.000000	0.158112	0.079056
B5		0.348699	0.055134	0.027567
B6		0.286501	0.045299	0.022650
B7		0.201559	0.031869	0.015934
B8		0.644331	0.101876	0.050938
B9		0.497081	0.078595	0.039297
B10		0.920875	0.145601	0.072801
B11		0.273101	0.043181	0.021590
B12		0.256097	0.040492	0.020246
B13		0.833640	0.131809	0.065904






Okay | Copy Values

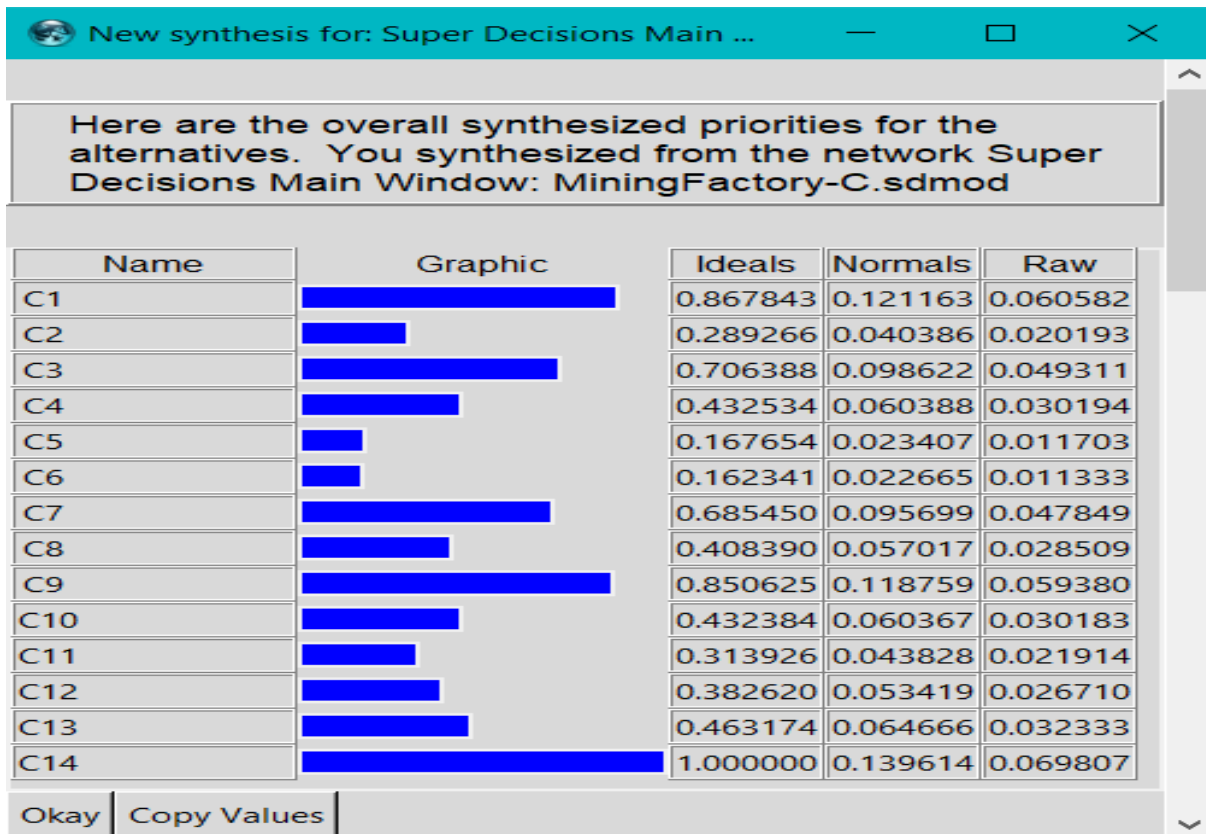
Продовження додатку К.2

С. Процес переробки, випуску і реалізації продукції

Clusters/Nodes	<ul style="list-style-type: none"> • 1Goal: Побудова рейтингу підконтрольних показників виробленого підприємства <ul style="list-style-type: none"> ◦ Рейтинг показників: • 2Criteria: Критерії оцінювання показників <ul style="list-style-type: none"> ◦ Доступність: Спосіб вимрювання та розрахунку не повинен вимагати витрат на дорогі технічні засоби, використання значної частини робочого часу персоналу, проведення великомасштабних досліджень ◦ Керованість: Можливість впливу на зміну показника з боку менеджерів компанії, можливість встановити відповідальність за досягнення цільового значення показника ◦ Кількісна вимірність: Шкала кількісних оцінок ◦ Порівнянність: Використання однієї одиниці виміру або відповідної шкали, що забезпечить можливість порівняння показників між різними об'єктами та часовими інтервалами аналізу ◦ Простота і достовірність: Зрозуміла методика розрахунку на основі достовірних і доступних джерел інформації • 3Alternatives: Набір підконтрольних показників для певного узгодженого етапу <ul style="list-style-type: none"> ◦ C1: Обсяги випущеної продукції в асортименті ◦ C2: Незавершене виробництво ◦ C3: Собівартість випущеної продукції ◦ C4: Структура витрат ◦ C5: Енергоємність продукції ◦ C6: Трудомісткість продукції ◦ C7: Обсяги реалізованої продукції ◦ C8: Структура цін на продукцію ◦ C9: Вартість реалізованої продукції ◦ C10: Суми непрямих податків ◦ C11: Результат від реалізації продукції ◦ C12: Інші доходи ◦ C13: Інші витрати ◦ C14: Чистий фінансовий результат
----------------	---

Alternative Rankings

Graphic	Alternatives	Total	Normal	Ideal	Ranking
	C1	0.0606	0.1212	0.8678	2
	C2	0.0202	0.0404	0.2893	12
	C3	0.0493	0.0986	0.7064	4
	C4	0.0302	0.0604	0.4325	7
	C5	0.0117	0.0234	0.1677	13
	C6	0.0113	0.0227	0.1623	14
	C7	0.0478	0.0957	0.6854	5
	C8	0.0285	0.0570	0.4084	9
	C9	0.0594	0.1188	0.8506	3
	C10	0.0302	0.0604	0.4324	8
	C11	0.0219	0.0438	0.3139	11
	C12	0.0267	0.0534	0.3826	10
	C13	0.0323	0.0647	0.4632	6
	C14	0.0698	0.1396	1.0000	1










Продовження додатку К.2

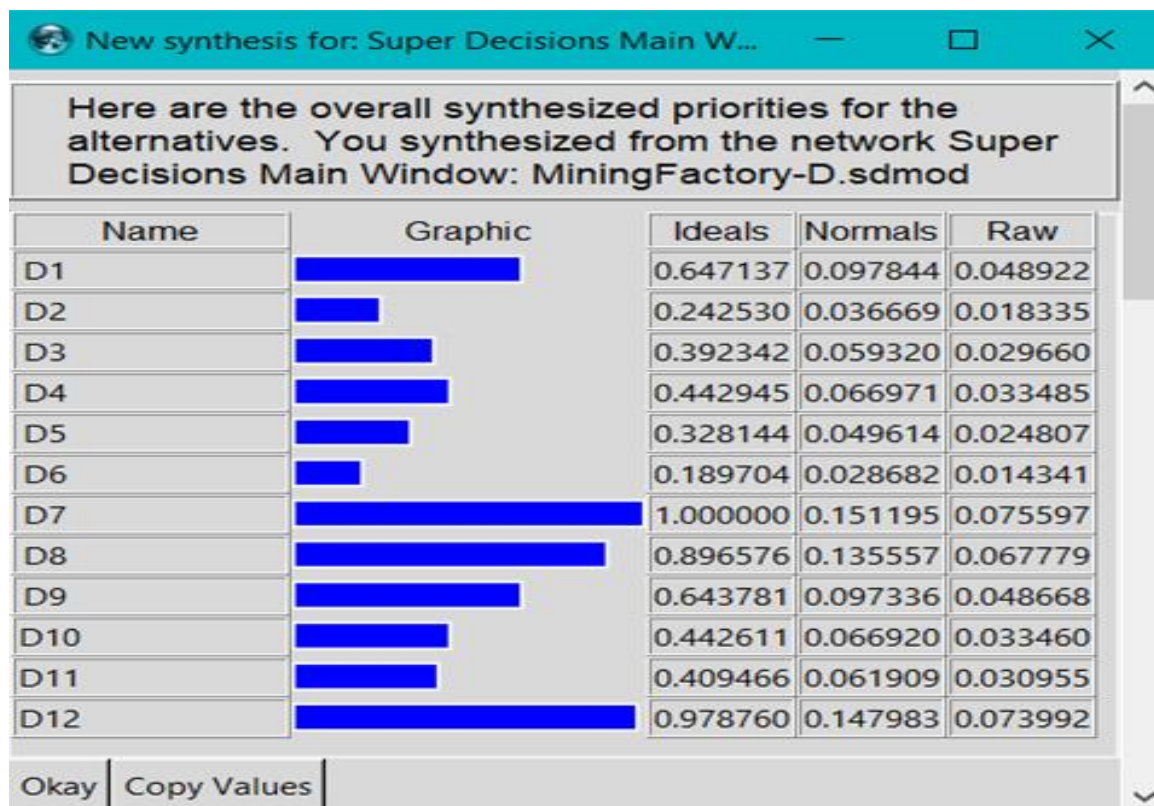
Д. Завершення і закриття об'єкту

Clusters/Nodes	<ul style="list-style-type: none"> • 1Goal: Побудова рейтингу підконтрольних показників виробничого підприємства <ul style="list-style-type: none"> ◦ Рейтинг показників: • 2Criteria: Критерії оцінювання показників <ul style="list-style-type: none"> ◦ Доступність: Спосіб вимірювання та розрахунку не повинен вимагати витрат на дорогі технічні засоби, використання значної частини робочого часу персоналу, проведення великомасштабних досліджень ◦ Керованість: Можливість впливу на зміну показника з боку менеджменту компанії, можливість відповідальності за досягнення цільового значення показника ◦ Кількісна вимірність: Шкала кількісних оцінок ◦ Порівнянність: Використання однієї одиниці виміру або відповідної шкали, що забезпечить можливість порівняння показників між різними об'єктами та часовими інтервалами аналізу ◦ Простота і достовірність: Зрозуміла методика розрахунку на основі достовірних і доступних джерел інформації • 3Alternatives: Набір підконтрольних показників для певного узагальненого етапу <ul style="list-style-type: none"> ◦ D1: Первісна і залишкова вартість свердловин ◦ D2: Суми нарахованої амортизації та зносу ◦ D3: Строки корисного використання об'єктів ◦ D4: Витрати на закриття (консервацію) свердловин ◦ D5: Витрати на демонтаж і переобладнання техніки ◦ D6: Обсяги земляних робіт при закритті кар'єрів ◦ D7: Вартість робіт з рекультивації земель ◦ D8: Суми раніше створених резервів на відновлення ◦ D9: Доходи від ліквідації об'єктів у місцях відбурювання ◦ D10: Надлишки невикористаних забезпечень ◦ D11: Додаткові витрати та джерела їх покриття ◦ D12: Коефіцієнт практичної ефективності
----------------	--

Продовження додатку К.2

Alternative Rankings

Graphic	Alternatives	Total	Normal	Ideal	Ranking
	D1	0.0489	0.0978	0.6471	4
	D2	0.0183	0.0367	0.2425	11
	D3	0.0297	0.0593	0.3923	9
	D4	0.0335	0.0670	0.4429	6
	D5	0.0248	0.0496	0.3281	10
	D6	0.0143	0.0287	0.1897	12
	D7	0.0756	0.1512	1.0000	1
	D8	0.0678	0.1356	0.8966	3
	D9	0.0487	0.0973	0.6438	5
	D10	0.0335	0.0669	0.4426	7
	D11	0.0310	0.0619	0.4095	8
	D12	0.0740	0.1480	0.9788	2



Основні показники діяльності ПрАТ «Добра вода»

Показники	Од. виміру	2013	2014	2015	2016	2016 до 2013 %
Випуск продукції:						
Вода мінеральна: всього		894,3	831,9	442,4	489,0	
в т.ч. – газувана	тис.дал.	246,7	218,0	110,0	8,3	
- негазована		339,6	332,6	180,5	331,4	54,7
- солодка		308,5	281,3	151,9	149,3	
Обсяг реалізації продукції:						
Вода мінеральна : всього	тис.дал.	894,3	831,9	438,3	489,0	54,7
Чистий дохід від реалізації	тис.грн.	19484	17627	12607	12646	64,9
Собівартість реалізованої продукції	тис.грн.	11466	12242	9622	10775	94,0
Інші доходи	тис.грн.	227	283	2338	1063	468,3
Адміністративні витрати	тис.грн.	2221	1964	1930	1700	76,5
Витрати на збут	тис.грн.	5761	5579	2571	1327	23,0
Інші витрати	тис.грн.	1705	38352	43048	18069	1059,8
Операційний прибуток	тис.грн.	263	-1875	822	-93	-
- рентабельність	%	1,4	-	5,8	-	-
Податок на прибуток	тис.грн.	251	182	-	-	-
Чистий прибуток*	тис.грн.	-2500	-41585	-44866	-21020	-109968
Нематеріальні активи (ліцензії, дозволи на користування надрами)	тис.грн.	308	277	267	337	109,4
Обсяг незавершених капітальних інвестицій	тис.грн.	129	26	26	-	0
Основні засоби:						
- первісна вартість	тис.грн.	67517	67573	67565	67164	
- знос	тис.грн.	14048	14992	15903	16724	
	%	20,8	22,2	23,5	24,9	+4,1
- залишкова вартість	тис.грн.	53469	52581	51662	50440	
	%	79,2	77,8	76,5	75,1	-4,1

* Абсолютна сума збитків за 2013-2016 рр.

Основні показники діяльності ТОВ «Шаянські мінеральні води»

Показники	Од. виміру	2013	2014	2015	2016	2016 до 2013 %
Випуск продукції:						
Вода мінеральна газована	тис.дал.	451	509	486	576	127,7
у пляшках ПЕТ	тис.шт.	3306	3639	3382	4510	136,4
Обсяг реалізації продукції:						
Вода мінеральна газована	тис.дал.	450	514	481	577	128,2
чистий дохід від реалізації	тис.грн.	7858,0	8925,9	8400,4	12789,8	162,8
Собівартість реалізованої продукції	тис.грн.	6999,1	7981,3	7284,4	11415,7	170,4
Інші доходи	тис.грн.	226,1	-	-		-
Інші операційні витрати	тис.грн.	852,7	684,1	536,7	657,1	77,1
Інші витрати	тис.грн.	73,9	72,8	19,4	-	-
Операційний прибуток	тис.грн.	232,3	260,5	579,3	717,0	308,6
- рентабельність	%	3,0	3,0	7,4	5,9	2,9
Податок на прибуток	тис.грн.	75,9	92,0	101,1	129,1	170,1
Чистий прибуток*	тис.грн.	82,5	95,0	458,8	587,9	1224,2
Обсяг незавершених капітальних інвестицій	тис.грн.	652,3	782,7	735,7	820,6	125,8
Основні засоби:						
- первісна вартість	тис.грн.	6549,1	6809,3	6875,7	6908,6	
- знос	тис.грн.	4353,3	4917,6	5487,4	5847,6	
	%	66,5	72,2	79,8	84,6	+18,1
- залишкова вартість	тис.грн.	2195,8	1891,3	1388,5	1061,0	
	%.	33,5	27,8	20,2	15,4	-18,1

* Абсолютна сума прибутків за 2013-2016 рр.

Основні показники діяльності

ТзОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття»

Показники	Од. виміру	2013	2014	2015	2016	2016 до 2013 %
Випуск продукції: Вода мінеральна натуральна газована	тис.дал.	1085, 6	1249,9	949,0	1246,0	114,8
Обсяг реалізації продукції: Вода мінеральна : всього Чистий дохід від реалізації	тис.дал. тис.грн.	1185,6 20579	1244,0 24074	963,0 26900	1266,0 39884	106,8 193,8
Собівартість реалізованої продукції	тис.грн.	11271	14634	18797	26956	239,2
Інші доходи	тис.грн.	617	858	594	500	81,0
Адміністративні витрати	тис.грн.	1093	1479	1498	1684	154,1
Витрати на збут	тис.грн.	4773	5996	5397	7948	177,7
Інші витрати	тис.грн.	616	395	604	1148	186,4
Операційний прибуток рентабельність	тис.грн. %	3443 19,4	3028 13,5	1200 4,6	2648 7,0	76,9 -12,4
Податок на прибуток	тис.грн.	589	689	278	762	129,4
Чистий прибуток*	тис.грн.	2761	2448	922	1886	68,3
Нематеріальні активи (ліцензії, дозволи на користування надрами)	тис.грн.	22	22	22	22	-
Обсяг незавершених капітальних інвестицій	тис.грн.	-	-	-	-	-
Основні засоби: - первісна вартість - знос - залишкова вартість	тис.грн. тис.грн. % тис.грн. %	2325 1168 50,2 1157 49,8	3006 1357 45,1 1649 54,9	3295 1805 54,8 1490 45,2	3386 2173 64,2 1213 35,8	+14,0 -14,8

* Абсолютна сума прибутків за 2013-2016 рр.

Структура витрат підприємств з виробництва мінеральної води

Елементи витрат (тис.грн.)	2013		2014		2015		2016		2016 / 2013	
	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%
ТзОВ ДП «Санаторій «Сонячне Закарпаття» СД										
Матеріальні витрати	9988	57,8	12697	59,0	16324	63,5	22042	60,3	+12054	+2,5
Витрати на оплату праці	1854	10,7	2461	11,4	2750	10,7	3401	9,3	+1547	-1,4
Відрахування на соціальні заходи	677	3,9	916	4,3	1022	4,0	720	2,0	+43	-1,9
Амортизація	265	1,5	343	1,6	448	1,7	401	1,1	+136	-0,4
Інші операційні витрати	4504	26,1	5092	23,7	5148	20,1	10004	27,3	5500	+1,2
Всього	17288	100	21509	100	25692	100	36568	100	+19280	0
ПрАТ «Добра вода»										
Матеріальні витрати	9658	45,8	10512	18,2	8727	15,1	9139	29,4	-519	-16,4
Витрати на оплату праці	3149	14,9	2933	5,1	2382	4,1	1970	6,3	-1179	-8,6
Відрахування на соціальні заходи	1119	5,3	1059	1,8	863	1,5	431	1,4	-688	-3,9
Амортизація	902	4,3	981	1,7	932	1,6	873	2,8	-29	-1,5
Інші операційні витрати	6243	29,6	42342	73,2	44722	77,6	18672	60,1	+12329	+30,5
в т.ч. негативна курсова різниця	4205	20,0	41200	71,2	43000	74,6	16700	53,7	+12495	+33,7
Всього	21071	100	57827	100	57626	100	31085	100	10014	0
ТзОВ «Шаянські мінеральні води»										
Матеріальні витрати	3852	48,6	4317	49,4	4123	52,6	6615	54,8	+2763	+6,2
Витрати на оплату праці	1197	15,1	1337	15,3	1239	15,8	1956	16,2	+759	+1,1
Відрахування на соціальні заходи	452	5,7	507	5,8	463	5,9	435	3,6	-17	-2,1
Амортизація	444	5,6	446	5,1	455	5,8	519	4,3	+75	-1,3
Інші операційні витрат	1981	25,0	2131	24,4	1560	19,9	2547	21,1	+566	-3,9
Всього	7926	100	8738	100	7839	100	12072	100	+4146	0

**Технологія розрахунку впливу факторів III порядку на ефективність
основної діяльності ТОВ «Санаторій «Сонячне Закарпаття»**

К р о к	Фактор	Алгоритм розрахунку	Значення показника	Вплив (1-0, 2-1 і т.д.)
0	Базисна ефективність основної діяльності за 2014 р.	$E_{on0} = \frac{\sum V_{i0} \times (P_{od0} - B_{od0})}{\sum (V_{i0} \times B_{od0}) + 3BB_{noc0}} \times 100\%$	64,51	-
1	При фактичному обсязі випуску і реалізації	$E_{on1} = \frac{\sum V_{i0} \times (P_{od0} - B_{od0}) \times I_q}{\sum (V_{i0} \times B_{od0}) \times I_q + 3BB_{noc0}} \times 100\%$ де $I_q = Q_1 / Q_0$, - індекс обсягу виробництва звітного (2016р.) та базового (2014р.) періодів, в тис. умовних пляшок мінводи	63,90	-0,61
2	При фактичній структурі продукції	$E_{on2} = \frac{\sum V_{i1} \times (P_{od0} - B_{od0})}{\sum (V_{i1} \times B_{od0}) + 3BB_{noc0}} \times 100\%$	63,85	-0,05
3	За базисними витратами на 1 тис. умовних пляшок і фактичній структурі продукції	$E_{on3} = \frac{\sum V_{i1} \times (P_{od1} - B_{od0})}{\sum (V_{i1} \times B_{od0}) + 3BB_{noc0}} \times 100\%$	186,15	+122,3
4	За фактич.прибутком і базисними витратами з врахуванням фактичної структури продукції	$E_{on4} = \frac{\sum V_{i1} \times (P_{od1} - B_{od1})}{\sum (V_{i1} \times B_{od0}) + 3BB_{noc0}} \times 100\%$	92,00	-94,15
5	За факт.прибутком і фактичними змінними витратами на 1 тис.умовних пляшок і базисними постійними витратами	$E_{on5} = \frac{\sum V_{i1} \times (P_{od1} - B_{od1})}{\sum (V_{i1} \times B_{od1}) + 3BB_{noc0}} \times 100\%$	51,71	-40,29
6	Фактична ефективність основної діяльності за 2016 р.	$E_{on6} = \frac{\sum V_{i1} \times (P_{od1} - B_{od1})}{\sum (V_{i1} \times B_{od1}) + 3BB_{noc1}} \times 100\%$	47,96	-3,75