

УДК 657.1

**Крупка Я. Д.**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку і оподаткування,  
Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, Україна;  
e-mail: krsldm@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-9926-5513

**Назарова І. Я.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, Україна;  
e-mail: niyuua2016@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-8942-3998

**Порохнавець Я. А.**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку і оподаткування та маркетингу,  
Мукачівський державний університет, Україна;  
e-mail: porokhnavetsyana@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-5795-8805

**Дубіль О. В.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Львівський національний університет імені Івана Франка, Україна;  
e-mail: olena.rudnytska@lnu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0002-9994-2828

## ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ОБЛІК КАПІТАЛІЗАЦІЇ ВИТРАТ У КОРПОРАТИВНИХ ОБ'ЄДНАННЯХ ВИДОБУВНИХ ГАЛУЗЕЙ

**Анотація.** Розглядаються питання капіталізації витрат у видобувних галузях як важливого напрямку зміцнення економіки, поліпшення матеріального забезпечення добувної та переробної промисловості, джерела наповнення бюджету України. Уточнено основні поняття, що стосуються капіталізації, перетворення витрат в активи підприємства, а також рекапіталізації — наступної стадії перетворення капіталу, коли попередні витрати змінюють свою форму, місце у структурі активів, але ще не впливають на кінцеві фінансові результати діяльності, та декапіталізації — списання частинами або повністю раніше капіталізованих витрат на фінансові результати підприємства. Визначено роль бухгалтерського обліку як важливого інструменту у здійсненні капіталізаційних процесів.

Відзначено особливості документування капіталізації витрат у видобувних галузях і відображення таких операцій у системі бухгалтерського обліку на різних етапах природокористування. Запропоновано способи капіталізації витрат на окремих стадіях діяльності корпоративних об'єднань, що здійснюють видобування і переробку корисних копалин. На підготовчій стадії видобувного процесу пропонується капіталізувати витрати в нематеріальні активи у формі набуття прав на користування природними ресурсами з їхньою оцінкою за ринковими методами. Витрати з підготовки родовищ, кар'єрів запропоновано визнавати в обліку як витрати майбутніх періодів і списувати на поточні витрати операційної діяльності частинами протягом тривалого періоду. За рахунок операційних витрат рекомендовано створювати також забезпечення для покриття витрат, що виникають на стадії завершення інвестиційного проекту з видобування і переробки корисних копалин. Такі зарезервовані кошти потрібні для покриття значних витрат при закритті місць видобування, рекультивації порушених земель, їх приведення до природного стану та виконання інших робіт екологічного напрямку.

**Ключові слова:** облік, документування, капіталізація, декапіталізація, витрати, добувні галузі, корпоративні об'єднання.

Формул: 0; рис.: 1; табл.: 4; бібл.: 16.

**Krupka Y.**

*Doctor of Economics, Professor,  
Professor of the Department of Accounting and Taxation,  
West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine;  
e-mail: krsldm@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-9926-5513*

**Nazarova I.**

*Ph. D. in Economics, Associate Professor,  
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,  
West Ukrainian National University, Ternopil, Ukraine;  
e-mail: niyya2016@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-8942-3998*

**Porokhnavets Y.**

*Ph. D. in Economics,  
Senior Lecturer of the Department of Accounting and Taxation and Marketing,  
Mukachevo State University, Ukraine;  
e-mail: porokhnavetsyana@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-5795-8805*

**Dubil O.**

*Ph. D. in Economics,  
Associate Professor of the Department of Accounting and Audit,  
Ivan Franko National University of Lviv, Ukraine;  
e-mail: olena.rudnytska@lnu.edu.ua; ORCID ID: 0000-0002-9994-2828*

## **DOCUMENTATION AND ACCOUNTING OF CAPITALIZATION EXPENSES IN CORPORATE ASSOCIATIONS OF MINING INDUSTRIES**

**Abstract.** The issues of capitalization of expenses in the mining industries are considered as an important way of strengthening the economy, improving the material support of the mining and processing industries as well as filling the budget of Ukraine. The basic concepts of capitalization and conversion of the enterprise expenses into enterprise assets are clarified, as well as recapitalization (the next stage of capital transformation, when past expenses change their form and place in the structure of assets, but do not affect the final financial results) and decapitalization (part or full write-off of the past capitalized expenses on the financial results of the enterprise). The role of accounting as an important tool in the implementation of capitalization processes is defined.

Peculiarities of documentation and capitalization of expenses in mining industries and reflection of such operations in the accounting system at different stages of nature management are mentioned. Methods of capitalization of expenses at separate stages of activity of the corporate associations which are carrying out extraction and processing of minerals are offered. At the preparatory stage of the mining process, it is proposed to capitalize the expenses into intangible assets in the form of acquisition of rights to use natural resources with their valuation by market methods. The expenses of preparation of deposits and quarries are proposed to be recognized as expenses of future periods and written off to current operating expenses in installments over a long period. Using operating costs, it is recommended to create a provision to cover costs at the stage of completion of the investment project for the extraction and processing of minerals. Reserved funds are needed to cover significant expenses in the closure of mining sites, reclamation of disturbed lands, their restoration to the natural state and the performance of other environmental work.

**Keywords:** accounting, documentation, capitalization, decapitalization, expenses, mining industries, corporate associations.

**JEL Classification** M41

Formulas: 0; fig.: 1; tabl.: 4; bibl.: 16.

**Вступ.** Добувні галузі займають важливе місце в економічному житті України. Це пов'язано насамперед з тим, що наша держава багата на природні ресурси. Розвідані значні запаси і протягом тривалого часу видобувається кам'яне і буре вугілля, нафта і газ, залізна руда і кольорові метали. Велику частку природні ресурси займають у структурі експорту

України. Проте предметом експорту, на жаль, служать значною мірою видобуті ресурси, необроблена лісосировина з низьким рівнем технологічної підготовки, недостатньою інноваційністю продукції.

Важливим видом економічної діяльності в Україні є будівництво, що забезпечується ресурсами, виробленими переважно з місцевих нерудних матеріалів. Питома вага виготовлених з видобутої сировини будівельних матеріалів і конструкцій становить понад 50 % у собівартості будівельно-монтажних робіт.

Тому частка природних ресурсів у національному багатстві країни є значною. Постійно зростає валовий внутрішній продукт, що забезпечується видобувними галузями. На даний час частка видобувної діяльності в загальному обсязі ВВП України перевищує 6 %, тоді як 2010 року вона становила 5,7 %, а 2015-го — лише 4,8 %. Зростають обсяги реалізації продукції, робіт, послуг видобувних галузей у порівнянні з переробною промисловістю (табл. 1).

Таблиця 1

**Обсяги реалізації продукції (робіт, послуг)**

Галузі промисловості	2010	2015	2018	2019
Добувні галузі і розроблення кар'єрів, млн грн %	106 050,1 10,0	191 599,3 10,8	391 471,1 12,8	394 789,1 13,4
Переробні галузі промисловості, млн грн %	716 400,6 67,2	1 139 213,3 64,1	1 885 406,2 61,9	1 779 235,3 60,6

Примітка. Складено за [1, с. 252].

Ці дані свідчать знову ж про те, що в економіці України нарощуються темпи з видобування природних ресурсів, тоді як переробні галузі відстають, а економіка залишається й надалі ресурсною. Завдання держави полягає в тому, щоби підняти інноваційну спрямованість виробництва, здійснювати видобування і переробку природних ресурсів з використанням новітніх технологій, запровадити безвідхідне виробництво, збільшити питому вагу високотехнологічної продукції, яка була б конкурентоспроможною на міжнародних ринках.

Слід зазначити, що виробничий потенціал видобувних галузей розвивається в напрямі оновлення основних засобів, заміни зношених об'єктів, темпи оновлення яких подекуди випереджують зазначені показники загалом у промисловості (табл. 2).

Таблиця 2

**Основні засоби у промисловості та у видобувних підприємствах**

Основні засоби	Од. вим.	2015	2017	2019	% 2019 до 2015
<b>Наявність на кінець року:</b>					
Усього промисловість	млн. грн.	3 842 517	3 271 669	3 455 860	89,9
– у т. ч. добувна і розроблення кар'єрів		379 055	422 959	429 722	113,4
– відсоток	%	9,8	12,9	12,4	+2,6
<b>Надходження за рік:</b>					
Усього промисловість	млн. грн.	55 930	83 762	199 102	356,0
– у т. ч. добувна і розроблення кар'єрів		12 923	20 882	47 465	367,3
– відсоток	%	23,1	24,9	23,8	+0,7

Примітка. Складено за [1, с. 233].

Попри те, що в останні роки виробничий потенціал промисловості дещо знизився, у видобувних галузях спостерігається значний приріст основних засобів.

За рахунок списання фізично і морально застарілих об'єктів та поповнення новим обладнанням за останні роки знизився показник зношеності основних засобів. Якщо в цілому у промисловості показник зносу основних засобів не змінився і на початок 2020 року становив 59,1 %, то у видобувних галузях він знизився з 2014 до 2020 рр. майже наполовину і становить на кінець аналізованого періоду 36,5 % (рис.).

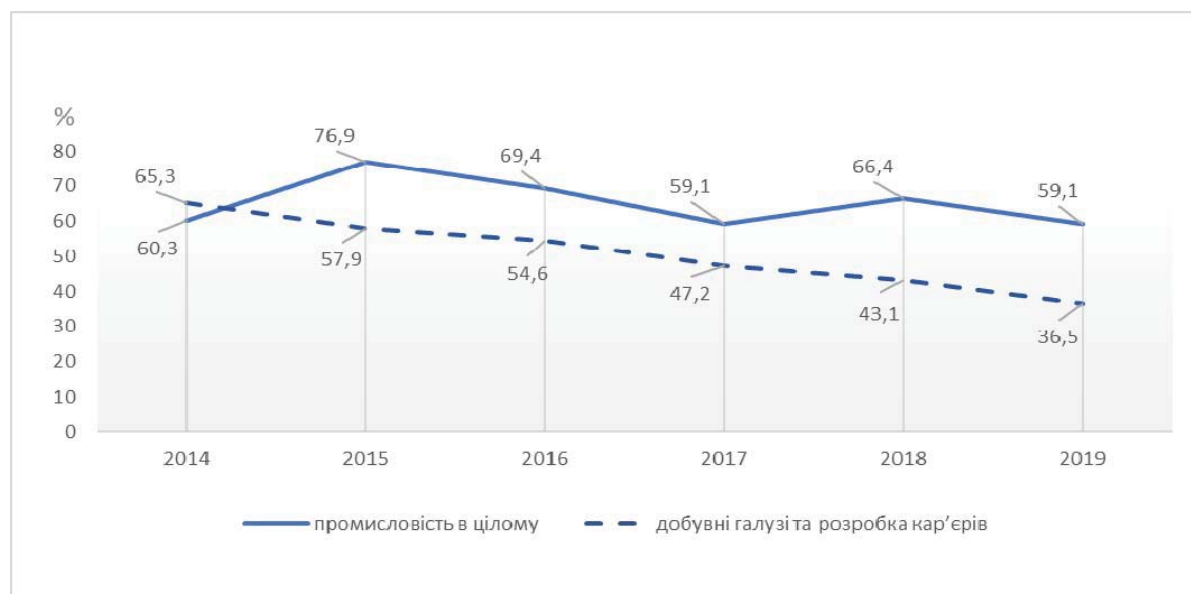


Рис. Динаміка зношеності основних засобів у видобувних галузях та у промисловості загалом (на початок року)

Примітка. Складено за [1, с. 235].

Основним джерелом поповнення парку машин та обладнання служать власні кошти видобувних підприємств і корпорацій. З метою капіталізації витрат, прибутку направляються значні кошти на придбання обладнання, облаштування нових місць видобування, запровадження нових технологій видобування і переробки природної сировини.

Процес капіталізації витрат у видобувних галузях має низку особливостей, пов'язаних із специфікою діяльності, великою тривалістю виробничого циклу, реалізацією довготривалих і складних за видами робіт проєктів з проведення розвідки, облаштування місць, безпосередньо видобування та переробки природних ресурсів, закриття свердловин, шахт, кар'єрів і рекультивациі земельних ділянок. Ще більш складною і багатоваріантною є процедура капіталізації витрат у корпоративних об'єднаннях, до складу яких входить кілька господарських структур, що консолідують інформацію про діяльність як одна економічна одиниця. Така капіталізація має певну специфіку в документальному оформленні та обліку операцій, переданні прав на їх здійснення та оцінці майна на різних етапах природокористування.

**Аналіз досліджень і постановка завдання.** Питанням теоретичного обґрунтування і практичної реалізації документообігу та обліку витрат у видобувних галузях приділяють значну увагу багато вітчизняних і зарубіжних науковців. Так, О. М. Брадул структурував і досліджував питання обліку витрат у гірничорудній промисловості [2]; Н. І. Пилипів обґрунтувала систему обліку витрат у газотранспортних підприємствах [3]; С. М. Кафка досліджувала особливості обліку основних засобів та інших необоротних активів у підприємствах нафтогазової промисловості [4]. Треба відзначити також монографію Я. Д. Крупки і Я. А. Порохнавець, присвячену обліку і контролю у видобувних галузях, де сконцентрована увага на добуванні та виробництві мінеральних вод [5], і монографію Я. Д. Крупки та А. Л. Романчук щодо обліку і контролю операційних витрат у підприємствах промисловості будівельних матеріалів [6].

Метою цієї статті є дослідження системи документування та обліку витрат у сфері видобування корисних копалин, що підлягають капіталізації, розмежуванню витрат між періодами виробничого циклу. Ставляться також завдання стосовно оцінки та обліку витрат, що виникають усередині корпоративного об'єднання при розвідуванні, розробленні родовищ, їхній експлуатації, закритті та ліквідації місць видобування корисних копалин.

**Результати досліджень.** Під капіталізацією розуміють перетворення витрат підприємства в активи з віднесенням їх на фінансові результати частинами або повністю

в майбутніх періодах. Наприклад, витрати щодо придбання і введення в дію основних засобів капіталізуються в необоротні активи. Подальше списання їхньої вартості на результати діяльності розтягується на багато періодів і проводиться при нарахуванні амортизації об'єктів з урахуванням термінів корисного використання кожного з них. Таке перетворення витрат в активи з позиції обліку (балансу) розцінюють як накопичення капіталу або капіталізацію, оскільки за обліковим законодавством звичайні витрати мають зменшувати економічні вигоди і призводити до зменшення власного капіталу [7]. У принципі будь-яку подібну капіталізацію слід розцінювати як явище тимчасове, бо з часом такі активи через амортизацію або шляхом прямого списання будуть віднесені на зменшення прибутку, що відіб'ється на обліковій (балансовій) величині власного капіталу.

Близьким до цього поняття є процес рекапіталізації, яка вважається наступною стадією перетворення капіталу. За неї попередні витрати змінюють свою форму, місце у структурі активів, але вони ще не впливають на кінцеві фінансові результати діяльності підприємства. Прикладом у цьому може бути сам процес виробництва, коли капіталізовані у придбання сировини чи матеріалів витрати відносять на виробництво, спочатку формують собівартість незавершеного виробництва, а на наступному етапі рекапіталізації вони перетворюються в готову продукцію, при цьому не впливаючи на результати діяльності:

### **Сировина → Незавершене виробництво → Готова продукція.**

На останньому етапі кругообігу ресурсів у системі бухгалтерського обліку здійснюється декапіталізація попередніх витрат, коли капіталізовані чи рекапіталізовані в попередніх періодах витрати списуються при реалізації продукції, послуг, вибуванні інших активів на кінцеві результати з формуванням прибутків (збитків) підприємства, відображенням фінансових результатів на рахунках та у відповідній звітності.

Питання капіталізації витрат особливо важливе у природокористуванні. Процеси з розвідки і видобування корисних копалин пов'язані між собою, переходять з однієї форми в іншу, від однієї виробничої структури до іншої. Від схеми формування та розподілу між ними витрат залежать результати діяльності підприємств і корпорацій, що розвідують, видобувають і використовують природні ресурси.

Від установленого механізму здійснення процедури капіталізації, визначеної системи обліку може бути одержана різна величина прибутку підприємства. При ухваленні облікової політики видобувне підприємство чи корпорація можуть обирати різні варіанти капіталізації чи декапіталізації витрат і доходів, використовуючи різні способи їх списання на кінцеві результати і таким чином добиватися бажаної результативності. Про це у свій час зазначав відомий російський учений Я. В. Соколов. Він вважав облікову політику засобом, що дозволяє легальним способом одержувати необхідну величину прибутку і подавати у звітності фінансовий стан фірми відповідно до інтересів власників [8, с. 24]. Про багатоваріантність і можливість маніпулювання результатами діяльності підприємств з допомогою прийомів бухгалтерського обліку заявляє С. Ф. Легенчук, стверджуючи, що в Україні ще немає цілісної концептуальної основи та відсутній чітко розроблений механізм здійснення бухгалтерського вибору, а серед науковців існує уявлення, що здійснення такого вибору суб'єктом ведення обліку є повністю вільним і нічим необмеженим процесом [9, с. 201]. Подібне зазначають і зарубіжні науковці — С. А. Зефф [10, с. 163—164], Е. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда [11, с. 9—12] та інші.

Природокористування являє собою комплекс часткових взаємопов'язаних процесів. Окремі етапи загального циклу використання природних ресурсів включають багато видів робіт, супроводжуються відповідними витратами, що різняться за своїм складом і величиною. Зазначене вимагає структурування витрат при використанні природних ресурсів для цілей обліку і контролю з їхнім групуванням за окремими стадіями процесу використання природних ресурсів, які в кінцевому підсумку утворюють замкнений цикл, сукупний інвестиційний проект (табл. 3).

**Етапи процесу природокористування**

<b>Номер і назва етапу</b>	<b>Характеристика процесів і витрат</b>
I. Підготовча (передрозвідувальна) стадія з одержання дозволів та оформлення документації	Витрати на придбання (оренду) земельних ділянок, отримання права на проведення розвідки запасів корисних копалин, одержання інших дозволів і документів
II. Пошуково-розвідувальні роботи	Витрати на пошук, визначення обсягів і якості корисних копалин, технічної можливості та економічної доцільності їх видобування
III. Підготовка до видобування копалин	Отримання документації на доступ до підтверджених корисних копалин і створення відповідної інфраструктури для їх видобування, зберігання та переробки
V. Видобування корисних копалин	Операційні витрати при видобуванні, переміщенні на поверхню, транспортуванні, зберіганні, збагаченні корисних копалин
VI. Переробка видобутих запасів	Операційна діяльність щодо первинної та вторинної переробки, виготовлення з видобутих природних ресурсів готової продукції та її реалізації
VII. Завершення проєкту з видобування природних ресурсів	Роботи і витрати щодо закриття свердловин, шахт, родовищ, відновлення ґрунтового покриву, забезпечення соціальної і екологічної безпеки в місцях видобування

*Примітка.* Складено за [5, с. 48].

До нього входять роботи і витрати, що різняться не тільки за структурою, порядком їх формування та документування, а й за способами капіталізації, рекапіталізації та декапіталізації витрат.

Перші три стадії загального процесу природокористування стосуються виконання підготовчих робіт, які ще не дають доходів. Тому такі витрати мають бути капіталізовані, перенесені на майбутні періоди та списуватись на результати діяльності пізніше.

Дві інші стадії пов'язані з операційною діяльністю, коли, крім формування операційних витрат з видобування і переробки природної сировини, частинами мають списуватись й попередньо понесені витрати на підготовчі роботи.

Нарешті, на завершальній стадії реалізації загального інвестиційного проєкту виникають витрати, що стосуються демонтажу обладнання, закриття місць видобування, рекультивациі порушеної землі, її приведення до природного стану. На цій стадії потрібне окреме джерело для покриття витрат, оскільки доходів від таких операцій немає, а витрати є значними. Щоби не порушувати бухгалтерський принцип відповідності доходів і витрат, доцільно передбачити на попередніх стадіях систему резервування фінансових ресурсів для покриття майбутніх витрат. Іншими словами, має бути створене відповідне забезпечення на покриття витрат при закритті місць видобування корисних копалин. Це засвідчує таке:

— таке забезпечення має створюватися, якщо чинні норми передбачають демонтаж, рекультивацию землі та приведення її до природного стану;

— величина таких резервів має визначатись на основі обґрунтованого розрахунку на основі прогнозних даних;

— на величину необхідного забезпечення може збільшуватись первісна вартість облаштованих свердловин, шахт, кар'єрів, інших місць видобування з подальшою їх амортизацією. Проте реальну величину потрібного резерву важко спрогнозувати через значний часовий лаг між формуванням первісної вартості таких об'єктів та їхньою ліквідацією. Тому таке забезпечення може створюватися й безпосередньо у процесі видобування корисних копалин з віднесенням відповідних сум до витрат операційної діяльності.

Здебільшого для здійснення видобувної діяльності створюються великі корпоративні об'єднання, що добувають, здійснюють первинну і вторинну переробку таких ресурсів. У будівельній галузі одні учасники таких об'єднань можуть видобувати природну сировину, інші — виготовляти з неї цемент, вапно, гіпс, цеглу, бетонні вироби, піноблоки тощо. Поряд з цим до згаданих об'єднань входять структури, що, використовуючи такі будівельні матеріали, здійснюють будівництво житла, промислових, торговельних, соціальних об'єктів.

У гірничо-рудній промисловості видобування здійснюється шахтним або кар’єрним способами, на збагачувальних фабриках (комбінатах) проводиться первинна обробка видобутої залізної чи іншої руди, передається в металургійне виробництво уже готовий концентрат (окатиші) або виготовляється сировина для виробництва мінеральних добрив. Процеси, пов’язані з капіталізацією та документуванням витрат у видобувних галузях, узагальнено в *табл. 4*.

Таблиця 4

**Капіталізація і документування витрат у видобувних підприємствах**

Етапи природо-користування та види витрат	Ступінь і методи капіталізації витрат	Способи і періоди погашення витрат (декапіталізація)	Особливості документування витрат
1. Витрати на підготовчі (пошуково-розвідувальні) роботи	Тимчасова капіталізація у формі витрат майбутніх періодів	Списання в майбутніх періодах частинами з дотриманням принципу відповідності	— первинні документи щодо фактично понесених витрат; — розрахунок розподілу витрат між періодами
2. Витрати на придбання, створення необоротних активів	Капітальні інвестицій в основні засоби, інші необоротні активи	Віднесення на результати діяльності частинами через амортизацію необоротних активів	розрахунок амортизації за обраним методом на основі програми 1:С «Підприємство» чи інших ПП
3. Витрати на видобування, придбання сировинних запасів	Короткострокова капіталізація витрат у запасах, інших оборотних активах	Формування собівартості запасів у міру накопичення матеріальних ресурсів	калькуляція собівартості видобутих запасів з врахуванням частки витрат підготовчого періоду
4. Витрати на переробку сировини та створених запасів	Рекапіталізація витрат у запасах з перетворенням їх у готову продукцію	Віднесення запасів до собівартості продукції (незавершеного виробництва)	документи на відпуск сировини у виробництво за встановленими нормами і відхиленнями від них
5. Витрати (собівартість) реалізованої готової продукції	Декапіталізація витрат при реалізації готової продукції, робіт, послуг	Списання собівартості реалізованої продукції, робіт послуг на фінансові результати	розрахунок фактичної собівартості випущеної і реалізованої продукції (робіт, послуг)
6. Адміністративні, збутові, інші операційні та фінансові витрати	Не капіталізуються, вважаються витратами періоду	Списання на фінансові результати у періоді виникнення таких витрат	бухгалтерська довідка про закриття рахунків 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97
7. Витрати на закриття (консервацію) місць видобування корисних копалин	Декапіталізація шляхом попереднього резервування коштів під майбутні витрати	Списання за рахунок попередньо створених забезпечень під майбутні витрати на закриття родовищ	— розрахунок резерву на основі прогнозних витрат на консервацію, закриття родовищ; — документи про фактично понесені витрати

*Примітка.* Складено за [5, с. 54].

Найбільше питань виникає при розподілі витрат між періодами з дотриманням принципу відповідності. Зокрема, існує невизначеність щодо визнання та відображення в обліку і звітності витрат передрозвідувальної стадії. Облік таких витрат на даний час в Україні взагалі не регламентований. Чинний вітчизняний стандарт П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [12], що складений на основі відповідного Міжнародного стандарту фінансової звітності IFRS 6 [13], не поширюється на роботи і витрати, що передують отриманню права на використання природних ресурсів. Витрати передрозвідувальної фази, як й інші витрати з пошуку корисних копалин, мали б бути віднесені на фінансові результати в періоді їх виникнення, оскільки ще немає впевненості в одержанні економічних вигід. Досягнення позитивного результату на цій стадії оцінити неможливо. Однак такий підхід не зовсім доречний. До поточних слід відносити лише витрати, коли результат розвідування дійсно виявиться негативним.

Подібна проблема виникає з обліком ще невидобутих з надр запасів. Система обліку не передбачає механізмів відображення таких запасів, немає підстав для визнання їх активами, оскільки видобувна компанія не може контролювати запаси в надрах. Проте існує велика потреба в такій інформації для управлінських потреб, для оцінки вартості подібного бізнесу.

Виникають певні труднощі з грошовою оцінкою запасів при їх піднятті на поверхню. Оцінювати їх лише за величиною понесених витрат на видобування з урахуванням певної частки витрат на розвідку і забезпечення дозвільної системи, тобто за історичною собівартістю, немає логіки, оскільки при цьому не враховується цінова політика природних ресурсів на активному ринку, існує велика залежність величини витрат від способу видобування ресурсів.

Найлогічніше, на наш погляд, визнавати витрати на підготовку і розвідку корисних копалин як окремих вид нематеріальних активів та обліковувати їх у формі набуття прав на розробку і користування природними ресурсами. Проте й цей варіант капіталізації в обліку витрат на підготовчі роботи вступає в певні протиріччя з чинними обліковими положеннями в Україні і за рубежом. Зокрема, за Міжнародними стандартами IAS 16 «Property, Plant and Equipment outlines» та IAS 38 «Intangible Assets» оцінка як основних засобів, так і нематеріальних активів у момент їх надходження має проводитися за собівартістю, тобто за фактично понесеними витратами на їх придбання, створення [14; 15], що не враховує ринкових чинників. Тому важливо встановити норму, коли набуття прав на користування природними ресурсами буде визнаватися та оцінюватись з урахуванням прогнозованих запасів таких ресурсів та їхньої ціни на відкритому активному ринку.

Не менш важливою є організація обліку капіталізації та декапіталізації витрат у процесі операційної діяльності з видобування корисних копалин, їх переробки та збуту готової продукції. З урахуванням специфіки діяльності добувних підприємств та корпорацій витрати на видобування корисних копалин розцінюються як виробничі витрати, пов'язані із заготівлею сировини для здійснення виробництва. Для них характерні інші способи капіталізації, ніж при облаштуванні місць видобування та необхідної для цього інфраструктури. Якщо рекапіталізація таких активів проводиться через нарахування амортизації, списання частинами попередніх витрат у майбутніх періодах, то видобуту сировину відносять до поточних витрат у міру її використання у виробництві. Деякі автори з приводу цього пропонують замість традиційних у промисловості виробничих процесів (постачання — виробництво — збут) у видобувних галузях визнавати такі процеси, як [6, с. 23]:

#### **Видобування — Виробництво — Збут.**

У більшості корпоративних об'єднань такі процеси і роботи виконуються окремими структурними підрозділами, що мають певний рівень господарської самостійності, проте здійснюють документування та облік операцій між собою на внутрішньокорпоративних умовах. Зважаючи на те, що зазвичай документування та облік ведуться кожним структурним підрозділом відокремлено, виникає необхідність щодо об'єднання усієї корпоративної інформації в одній базі. Сучасна система автоматизації обліку та документування дозволяє зробити це найкращим чином. Найбільш оптимальним для таких цілей є використання Систем планування ресурсів підприємства (Enterprise Resource Planning System), тобто ERP-систем.

Загалом, класичні системи ERP, такі як SAP, Oracle, Microsoft, BAS, 1С:Підприємство, Дебет-Плюс тощо, є багатофункціональними. Зокрема, вони забезпечують управління інформацією щодо фінансів, виробництва, формування та розподілу запасів, реалізації, розрахунків з покупцями і постачальниками, сервісного обслуговування, забезпечення якості продукції тощо, тобто охоплюють усі стадії обліку і звітності. Системи дозволяють об'єднувати облік усіх стадій процесу природокористування, починаючи із накопичення витрат з їхньою капіталізацією при здійсненні підготовчих і пошуково-розвідувальних робіт,

завершуючи видобуванням природних ресурсів та їхньою переробкою з рекапіталізацією (декапіталізацією) витрат і визначенням фінансових результатів від розробки джерела корисних копалин. Окрім того, внутрішньокорпоративне документування з використанням ERP-систем здійснюється в електронному форматі, що значно полегшує і пришвидшує процес обміну даними та узагальнення їх у різних формах звітності. Електронна система зберігання та обміну інформацією дає можливість формування більш чи менш деталізованих аналітичних даних, залежно від потреб управлінського персоналу. Використання електронного формату для здійснення документування дозволяє з незначними затратами часу та ресурсів здійснювати формування різної звітності (фінансової, податкової, управлінської) на підставі об'єднаних даних як по корпорації загалом, так і за кожним відокремленим підрозділом окремо, з переходом від узагальнених даних до більш деталізованої звітності, а за потреби — зі зверненням до першоджерела інформації.

Отже, у добувних галузях до операційних витрат мають належати:

- частина капіталізованих у минулих періодах витрат, пов'язаних з підготовкою і розробкою місць видобування сировини, включаючи амортизацію шахт, свердловин, родовищ і витрати майбутніх періодів на розкриття кар'єрів та інших місць видобування корисних копалин;

- власне витрати з видобування, транспортування, зберігання природних ресурсів, капіталізовані в сировинні запаси;

- поточні витрати з переробки природної сировини, випуску і реалізації готової продукції;

- створені за рахунок собівартості резерви (забезпечення) на покриття витрат із закриття місць видобування природних ресурсів.

Останній етап щодо реалізації інвестиційного проекту з видобування та переробки природних ресурсів полягає у здійсненні операцій із закриття родовищ, консервації свердловин, шахт і виконання інших робіт, пов'язаних з рекультивацією земельних ділянок та приведення їх до природного стану. Попри значні витрати, відсутнє у поточному періоді джерело для їх покриття. Таким джерелом, як зазначалось, можуть бути створені у процесі операційної діяльності резерви, інші забезпечення.

Згідно з п. 8 Національного П(с)БО 7 «Основні засоби», що відповідає аналогічному Міжнародному стандарту фінансової звітності IAS 16, первісна вартість основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта і приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель) [12]. Величину таких зарезервованих джерел з покриття ліквідаційних витрат доцільно на кожну дату балансу уточнювати з використанням системи дисконтування, чого вимагають внесені зміни до П(с)БО 11 «Зобов'язання». За ними довгострокові зобов'язання мають відображатися в балансі за їхньою теперішньою вартістю.

Таку форму погашення теперішніх витрат за рахунок створених раніше забезпечень можна характеризувати як своєрідну посткапіталізацію, списання активів за рахунок накопичень, створених у результаті декапіталізації витрат у попередні періоди. Про післяінвестиційну фазу при завершенні інвестиційного проекту у свій час наголошували американські економісти Р. В. Скапенс і Д. Т. Сейл [16]. Вони стверджували про необхідність здійснення дієвого контролю, порівняння понесених витрат із реальними джерелами їх забезпечення.

Загалом, чітке розмежування в системі обліку і звітності витрат на різних стадіях реалізації проектів з проведення пошуково-розвідувальних робіт, підготовки місць видобування та необхідної інфраструктури, процесу видобування та переробки корисних копалин, завершення проектів та приведення земельних ділянок до природного стану дозволить одержувати об'єктивну інформацію про ступені капіталізації, напрями та джерела покриття витрат підприємств і корпорацій добувних галузей.

**Висновки.** Розгалужена діяльність видобувних підприємств і корпорацій, що здійснюють роботи з пошуку, видобування і переробки корисних копалин, потребує чіткого розмежування в системі обліку і звітності витрат між етапами, стадіями загального інвестиційного циклу. Необхідність дотримання бухгалтерського принципу відповідності доходів і витрат вимагає різних підходів до капіталізації, декапіталізації таких витрат. На підготовчому етапі доцільно капіталізувати витрати на проведення пошуково-розвідувальних робіт та визнавати їх в обліку як нематеріальні активи з одержання права користування природними ресурсами. Будівництво свердловин, шахт, рудників капіталізується в основні засоби з подальшим перенесенням через амортизацію їхньої вартості на поточні витрати операційної діяльності. Інші підготовчі роботи на розкритті кар'єрів, створення відповідної інфраструктури доцільно капіталізувати у витрати майбутніх періодів з подальшим віднесенням частинами на собівартість видобутої природної сировини. Значних ресурсів вимагає завершальна стадія видобувного процесу при закритті шахт, кар'єрів, інших місць видобування з необхідністю рекультивациі земельних ділянок і приведення землі до природного стану. Джерелом покриття таких декапіталізованих витрат можуть служити створені видобувною компанією за час операційної діяльності забезпечення, оцінені через систему дисконтування за теперішньою вартістю.

#### Література

1. Статистичний щорічник України за 2019 рік / за ред. І. Є. Вернера. Київ : Держстат України, 2020. 465 с.
2. Брадул О. М. Бухгалтерський облік. Особливості ведення на гірничо-збагачувальних комбінатах України : навч. посіб. Кривий Ріг : Вид. дім, 2011. 638 с.
3. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : монографія. Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. 364 с.
4. Кафка С. М. Облік необоротних матеріальних активів: методологія та організація : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 502 с.
5. Крупка Я. Д., Порохнавець Я. А. Облік і контроль у видобувних галузях : монографія. Тернопіль : Вид-во «Крок», 2019. 252 с.
6. Крупка Я. Д., Романчук А. Л. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів : монографія. Чернівці : Місто, 2011. 296 с.
7. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999. *Відомості Верховної Ради*. 1999. № 996. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
8. Бочкарева І. І., Быков В. А., Соколов Я. В. Бухгалтерський учёт : учебник / под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд. [перераб. и доп.]. Москва : ТК «Велби», 2008. 776 с.
9. Легенчук С. Ф. Багатоманітність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти. Житомир : ЖДТУ, 2017. 204 с.
10. Zeff S. A. More Accounting Changes: Financial Reporting Through the Age of Crisis and Globalization, R. H. Herz. *Emerald Group Publishing Limited*, Bingley, UK (2016), 437 pp. *The International Journal of Accounting*. 2018. Vol. 53, Is. 2. P. 163—164.
11. Hendriksen E. S., Van Breda M. F. Accounting Theory — 5th ed. Boston [Mass.] : McGraw-Hill, 2001. 905 p.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин». URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text>.
13. IFRS 6 «Exploration for and Evaluation of Mineral Resources». URL : <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs6>.
14. IAS 16 «Property, Plant and Equipment outlines». URL : <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.
15. IAS 38 «Intangible Assets». URL : <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>.
16. Scapens R. W., Sale J. T. Performance measurement and formal capital expenditures controls in divisionalised companies. *Journal of Business Finance and Accounting*. 1981. Vol. 8. P. 389—419.

Статтю рекомендовано до друку 19.07.2021

© Крупка Я. Д., Назарова І. Я., Порохнавець Я. А., Дубіль О. В.

#### References

1. Verner, I. Ye. (Ed.). (2020). *Statystychnyi shchorichnyk Ukrainy za 2019 rik [Statistical Yearbook of Ukraine for 2019]*. Kyiv: Derzhstat [in Ukrainian].
2. Bradul, O. M. (2011). *Bukhhalterskyi oblik. Osoblyvosti vedennia na hirnycho-zbahachuvalnykh kombinatakh Ukrainy [Accounting. Features of management at mining and processing plants of Ukraine]*. Kryvyi Rih: Vyd. dim [in Ukrainian].
3. Pylypiv, N. I. (2007). *Oblik i kontrol zatrat na hazotransportnykh pidpriemstvakh [Accounting and cost control at gas transmission companies]*. Ivano-Frankivsk: VDV TsIT [in Ukrainian].
4. Kafka, S. M. (2018). *Oblik neoborotnykh materialnykh aktyviv: metodolohiia ta orhanizatsiia [Accounting for non-current tangible assets: methodology and organization]*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
5. Krupka, Ya. D., & Porokhnaveets, Ya. A. (2019). *Oblik i kontrol u vydobuvnykh haluziakh [Accounting and control in extractive industries]*. Ternopil: Vyd-vo «Krok» [in Ukrainian].
6. Krupka, Ya. D., & Romanchuk, A. L. (2011). *Oblik i kontrol operatsiinoi diialnosti na pidpriemstvakh promyslovosti budivelnykh materialiv [Accounting and control of operating activities at the enterprises of the building materials industry]*. Chernivtsi: Misto [in Ukrainian].

7. Verkhovny Radh Ukrainy. (1999). Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady — Information of the Verkhovna Rada*, 996. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua> [in Ukrainian].
8. Bochkareva, Y. Y., Bykov, V. A., & Sokolov, Ya. V. (2008). *Bukhgalterskiy uchot. [Accounting]*. Moscow: TK «Velby» [in Russian].
9. Lehenchuk, S. F. (2017). *Bahatovariantnist v bukhhalterskomu obliku: istoryko-teoretychni aspekty [Versatility in accounting: historical and theoretical aspects]*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
10. Zeff, S. A. (2018). More Accounting Changes: Financial Reporting Through the Age of Crisis and Globalization, R. H. Herz. Emerald Group Publishing Limited, Bingley, UK (2016), 437. *The International Journal of Accounting*, 53, 2, 163—164. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2018.04.004>.
11. Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (2001). *Accounting Theory — 5th ed.* Boston [Mass.]: McGraw-Hill.
12. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2008). *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 33 «Vytraty na rozvidku zapasiv korysnykh kopalyn [National Accounting Regulation (Standard) 33 «Expenditures for Exploration of Mineral Reserves»]*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text> [in Ukrainian].
13. IFRS 6 «Exploration for and Evaluation of Mineral Resources». (n. d.). Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs6>.
14. IAS 16 «Property, Plant and Equipment outlines». (n. d.). Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.
15. IAS 38 «Intangible Assets». (n. d.). Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>.
16. Scapens, R. W., & Sale J. T. (1981). Performance measurement and formal capital expenditures controls in divisionalised companies. *Journal of Business Finance and Accounting*, 8, 389—419.

*The article is recommended for printing 19.07.2021*

© Krupka Y., Nazarova I., Porokhnavets Y., Dubil O.