

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2025. № 2.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.2.92>

УДК 657:336.2:622

Г. О. Москалюк,

к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту,

Одеський національний економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9810-0522>

В. К. Посмітна,

магістрант кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту,

Одеський національний економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0003-6057-8015>

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ У ГІРНИЧОВИДОБУВНІЙ ГАЛУЗІ

H. Moskaliuk,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Odesa national Economic university

V. Posmitna,

*Master's student of the Department of Accounting, Analysis and Audit,
Odesa National Economic University*

FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION IN THE MINING INDUSTRY

Метою статті є обґрунтування особливостей обліку та оподаткування у гірничодобувній галузі України з метою оптимізації фінансових процесів та забезпечення дотримання чинного законодавства.

Для досягнення поставленої мети в роботі проведено детальний аналіз особливостей обліку та оподаткування господарської діяльності підприємств гірничодобувної галузі. Виокремлено спеціальні особливості, пов'язані з процесами отримання корисних копалин, що характеризуються складністю технологічних процесів, геологічними умовами, значним впливом екологічних вимог, а також різноманіттям додаткових факторів, які суттєво впливають на організацію фінансового обліку. Крім того, здійснено системний аналіз чинного законодавства України, міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), а також вивчено практичний досвід підприємств гірничодобувної галузі, з метою надання рекомендацій, адаптованих до досліджуваної галузі.

Результати дослідження можуть бути використані для вдосконалення облікової політики підприємств гірничодобувної галузі, оптимізації податкових платежів через впровадження ефективних механізмів управління фінансами, а також для розробки нормативно-правових актів, які враховували б галузеву специфіку та сприяли прозорості податкових процедур. Отримані результати роботи можуть служити теоретичним підґрунтям для підготовки навчальних матеріалів у сфері обліку та оподаткування підприємств гірничодобувної галузі.

Наукова новизна роботи полягає у розробці комплексної моделі обліку й оподаткування у гірничодобувній галузі, яка враховує специфіку даної галузі, дозволяє забезпечити достовірність й повноту фінансової інформації.

The purpose of the article is to substantiate the peculiarities of accounting and taxation in the mining industry of Ukraine in order to optimize financial processes and ensure compliance with current legislation. The mining sector is distinguished by its technological complexities, dependence on geological conditions, and the critical influence of stringent environmental regulations, which collectively create a set of challenges for financial reporting and tax

administration. These factors necessitate industry-specific accounting approaches and robust solutions tailored to the peculiarities of resource extraction activities.

In order to achieve the set goal, the essence of accounting and taxation in the mining industry is specified in the work through a detailed analysis of the specifics of the economic activity of these enterprises. Special features related to the processes of obtaining minerals, characterized by the complexity of technological processes, geological conditions, the significant impact of environmental requirements, as well as a variety of additional factors that significantly affect the organization of financial accounting, are highlighted. In addition, a systematic analysis of the current legislation of Ukraine, international financial reporting standards (IFRS) was used, as well as the practical experience of enterprises in the mining industry was studied, with the provision of development recommendations adapted to a specific industry.

The results of the research can be used to improve the accounting policy of mining enterprises, optimize tax payments through the implementation of effective financial management mechanisms, as well as to develop regulations that take into account the specifics of the industry and promote the transparency of tax procedures. independently, these work results can serve as a theoretical basis for the preparation of educational materials in the field of accounting and taxation of the mining industry.

The scientific novelty of the work consists in the development of a complex model of accounting and taxation in the mining industry, which takes into account the specifics of this industry and allows to ensure the reliability and completeness of financial information.

Ключові слова: гірничодобувна галузь, облік, оподаткування, фінансова звітність, міжнародні стандарти, оптимізація.

Keywords: mining industry, accounting, taxation, financial reporting, international standards, optimization.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Особливості обліку та оподаткування у гірничодобувній галузі, пов'язані зі специфікою діяльності підприємств цієї сфери, що включають складність технологічних процесів, унікальні геологічні умови, значний вплив екологічних вимог та різноманіття факторів, які впливають на фінансовий облік та податкове регулювання.

Гірничодобувна галузь є стратегічно важливою для економіки України, проте її розвиток ускладнюється численними проблемами. Серед основних викликів – необхідність адаптації облікової політики до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

Проблеми у сфері обліку та оподаткування гірничодобувних підприємств у загальному вигляді обумовлені недосконалістю чинного законодавства, відсутністю галузево-орієнтованих рекомендацій та низьким рівнем практичної інтеграції сучасних методик фінансового управління. Значення цієї проблематики здійснюється у забезпеченні ефективності фінансових процесів у галузі, а також сприянні розвитку підприємств шляхом запровадження раціональних підходів до обліку та сплати податків. Розв'язання окреслених проблем є завданням як для теорії науки, так і для практики, оскільки створення комплексної системи обліку та оподаткування з урахуванням специфіки гірничодобувної діяльності дозволить забезпечити достовірність і повноту фінансової інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У процесі аналізу наукових публікацій щодо обліку у видобувних галузях було виявлено, що питання обліку в гірничодобувній промисловості вивчаються в основному у роботах таких авторів, як Л. В. Чижевська, Т. В. Затока [1], Т. Я. Коцкулич, М. М. Федоришин [2], Я. Д. Крупка, Я. А. Порохнавець [3] та інших науковців. Проте, незважаючи на значну кількість досліджень, слід зазначити, що увага економістів та дослідників даного питання недостатньо

акцентується на важливих аспектах, таких як вигляд та оцінка розвідки корисних копалин, підготовка та формування фінансової і екологічної видів звітності, коректне відображення в них інформації, яка є важливою для різних зацікавлених сторін, включаючи інвесторів тощо.

Серед закордонних досліджень слід відокремити роботу Aaron Hall, яка присвячена управлінню регуляторною відповідністю в гірничодобувному секторі. Автор підкреслює важливість ефективного управління відповідністю, оскільки недотримання може призвести до значних фінансових штрафів, шкоди репутації, а також екологічних і соціальних проблем [4].

Dennis Smith аналізує як компанії в гірничодобувній та металургійній галузі обліковують витрати на видобуток корисних копалин, підкреслюючи важливість точного обліку для управління фінансами та забезпечення прозорості в діяльності гірничодобувних компаній [5].

Alexandra Road та Irene Gauteng досліджували стандарти фінансової звітності, що застосовуються в гірничодобувній промисловості, зокрема питання точності та прозорості фінансової звітності для залучення інвестицій та дотримання регуляторних вимог у гірничодобувних компаній, особливості обліку витрат на видобуток, проблемні питання при підготовці фінансових звітів, включаючи зміни в регуляторних вимогах та ринкових умовах. Автори підкреслюють необхідність дотримання фінансових стандартів для забезпечення стабільності та прозорості в гірничодобувному секторі [6].

Lee Williams присвятив своє дослідження дуже сучасній нині темі – ESG (екологічним, соціальним та управлінським показникам) у гірничодобувній промисловості. Автор підкреслює важливість звітності за стандартами ESG для компаній, які прагнуть залучити інвестиції та встановити нові партнерства, здійснює огляд існуючих стандартів нефінсової звітності у світі, таких як Global Reporting Initiative (GRI), Climate Disclosure Standards Board (CDSB), International Integrated Reporting Committee (IIRC) та Sustainability Accounting Standards Board (SASB), а також надає практичні

рекомендації щодо ключових показників ESG для звітності про екологічні, соціальні та управлінські дані на підставі аналізу річних фінансових звітів 22 великих компаній [7].

Більшість вчених та практик, які займалися даною проблематикою, дійшли висновку, що на сьогоднішній день система обліку в гірничодобувній галузі України не відповідає всім вимогам щодо об'єктивності, чіткості та регламентованості. Таким чином, питання екологічного обліку на підприємствах цієї галузі перебувають на етапі формування, і ще немає єдиної методології для обліку витрат та природоохоронних заходів. Не можна сказати, що в цій сфері існує повноцінна система звітності, що відповідає сучасним вимогам сталого розвитку та міжнародної економіки.

Крім того, на практиці все ще спостерігаються суттєві проблеми, пов'язані з розбіжностями між теоретичними підходами до обліку та звітності в умовах сталого розвитку та реальної еколого-економічної ситуації вітчизняних підприємств. Ці протиріччя заважають ефективному функціонуванню облікових систем на підприємствах гірничодобувної галузі та перешкоджають впровадженню сучасних методів обліку, які враховували вимоги охорони навколишнього середовища і сприяли більшому прозорому фінансуванню.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Для досягнення поставленої мети в роботі вирішено наступні завдання:

- проведено аналіз та оцінено процеси обліку та оподаткування у видобувній галузі України;
- виділено ключові проблеми в обліку на підприємствах гірничодобувної галузі;
- обґрунтовано моделі здійснення обліку на підготовчому етапі видобування корисних копалин та на етапі експлуатації родовищ/свердловин.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перед аналізом питань визнання природних ресурсів у бухгалтерському обліку, важливо спочатку з'ясувати значення і трактування ключових термінів, зокрема таких як

«навколишнє природне середовище» та «природні ресурси» (рис. 1). У Законі України «Про охорону навколишнього природного середовища» навколишнє природне середовище визначається як сукупність природних і природно-соціальних умов та процесів [8]. Природні ресурси охоплюють як ті, що використовуються в господарській діяльності, так і ті, що на даний момент не залучені до економіки, включаючи землю, надра, води, атмосферне повітря, ліси та іншу рослинність, тваринний світ, ландшафти та інші природні комплекси. Необхідно також сконцентрувати увагу на тому, як вищенаведені терміни трактують сучасні науковці (табл. 1).



Рис. 1. Склад навколишнього природного середовища

Джерело: розробка авторів

Як бачимо з табл. 1 класифікація природних ресурсів у науковій літературі здійснюється за різними підходами: за характером відновлення, за призначенням та за походженням. Для цілей бухгалтерського обліку та оподаткування природні ресурси можна класифікувати за різними чинниками залежно від їх економічного значення, способу використання та впливу на фінансову звітність:

- за характером використання (експлуатаційні, що використовуються у виробничій діяльності (мінеральні ресурси, вода, ґрунт), рекреаційні, що призначені для відпочинку (ландшафти, заповідники), екологічні, що підтримують природний баланс (атмосфера, лісові масиви));

- за характером відновлення (відновлювані (ліси, вода, рослинний і тваринний світ) та невідновлювані (корисні копалини));

- за об'єктами відображення у бухгалтерському обліку (основні засоби природного походження (земельні ділянки, водні об'єкти, лісові насадження), запаси природних ресурсів (корисні копалини, деревина, вода), нематеріальні активи, пов'язані з природними ресурсами (права на видобування корисних копалин, ліцензії));

- за економічною оцінкою (ресурси, що обліковуються з вартісною оцінкою (земля, надра) та ресурси, вартість яких складно оцінити (наприклад, атмосферне повітря).

Запропонована класифікація дозволяє забезпечити точне відображення ресурсів у фінансовій звітності, враховуючи їх вартість, корисність та вплив на господарську діяльність підприємства.

Таблиця 1. Класифікація природних ресурсів у науковій літературі

Автор, джерело		Класифікація	
Худоба В. В. [9]	Вичерпні	1. Невідновлювані викопне органічне паливо (вугілля, нафта, природний газ, торф та ін.), ядерне паливо, метали, мінеральні речовини і солі, рельєф. 2. Відносно відновлювані (родючий ґрунт, ліс, водні ресурси, повітря). 3. Відновлювані (ресурси біосфери, гідросфери та земельні ресурси)	
	Невичерпні	1. Космічні 2. Кліматичні 3. Водні	
Гільберг Т. Г., Паламарчук Л. Б., Совенко В. В. [10]	За характером відновлення	Вичерпні	1. Відновлювані (біологічні, земельні, водні). 2. Невідновлювані (мінеральні ресурси)
		Невичерпні	Сонячна енергія, енергія припливів і вітру
	За призначенням	Для промисловості	1. Паливно-енергетичні ресурси (горючі). 2. Металургійна сировина (рудні). 3. Хімічна сировина (нерудні)
		Для с/г	Агрокліматичні, ґрунтові
		Для відпочинку	Рекреаційні
	За походженням	Біологічні, кліматичні, водні, земельні, мінеральні	
Крупка Я. Д., Порохнавець Я. А. [3]	Вичерпні	1. Відновлювані (ґрунти, рослинний і тваринний світ, сонячна радіація, атмосфера, вода). 2. Невідновлювальні (багатства надр). 3. Частково відновлювальні ресурси (торф, самосадні солі, ґрунти, ресурси деревини)	
	Невичерпні	Вода, кисень, атмосферне повітря, сонячна радіація, ресурси космосу	

Джерело: сформовано на основі [3; 9; 10]

Видобувна промисловість займає унікальне місце в економічній структурі України, завдяки її безпосередньому зв'язку з використанням природних ресурсів, які містяться в надрах землі, водах та лісах. Ця галузь забезпечує сировиною багато інших секторів економіки, що робить її фундаментальною для розвитку економіки країни. Видобувна промисловість також відіграє вирішальну роль у формуванні економічного потенціалу регіонів, де здійснюється видобуток корисних копалин. Регіональний розвиток у таких областях багато в чому залежить від активності видобувних підприємств, адже вони створюють робочі місця, інвестують у місцеву інфраструктуру, а також генерують значні обсяги податкових надходжень до місцевих бюджетів.

В умовах сучасного економічного розвитку питання сталого використання природних ресурсів стає дедалі актуальнішим. Видобувна промисловість є однією з галузей, де це питання має критичне значення, адже більшість ресурсів є вичерпними. Це вимагає від підприємств дотримання принципів стратегічного планування, яке забезпечує не лише ефективну експлуатацію ресурсів, але й збереження довкілля та баланс інтересів сучасного і майбутніх поколінь. Зокрема, компанії, які здійснюють видобуток корисних копалин, повинні враховувати екологічні ризики своєї діяльності, а також забезпечувати заходи з реабілітації природних територій після завершення робіт.

В Україні функціонує значна кількість підприємств, які займаються природокористуванням, однак законодавча база, що регулює їхню діяльність, залишається порівняно обмеженою. Законодавство, яке стосується бухгалтерського обліку в цій сфері, знаходиться на стадії активного вдосконалення, що пояснюється специфікою видобувної галузі, складністю облікових операцій та необхідністю інтеграції міжнародних стандартів. Сьогодні українські видобувні компанії ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів [11], але законодавство не завжди охоплює усі аспекти такого виду діяльності.

Серед основних міжнародних стандартів, які регулюють облік у видобувних галузях, можна виділити МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин». Цей стандарт зосереджується на обліку витрат, пов'язаних із розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин. Зокрема, він визначає, як мають визнаватися витрати на геологічні дослідження, оцінка якості та кількості ресурсів, а також витрати, що виникають під час розвідки. Однак дія МСФЗ 6 не поширюється на інші аспекти діяльності видобувних підприємств, такі як облік витрат на видобуток ресурсів, ліквідацію родовищ чи заходи з відновлення природного середовища. Таким чином, цей стандарт охоплює лише окремі етапи життєвого циклу видобувної діяльності, що створює необхідність у додаткових регуляторних механізмах.

Іншим важливим стандартом у цій галузі є Класифікація та технічні настанови МСФЗ 20 «Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі». Цей документ регулює порядок обліку витрат, пов'язаних із видаленням пустої породи на етапі добування корисних копалин. Це питання є ключовим для видобувних підприємств, адже такі витрати становлять значну частину їхніх фінансових зобов'язань. МСФЗ 20 передбачає методику визнання витрат на розкривні роботи як активу, визначення їхньої початкової вартості, а також подальший облік цього активу у фінансовій звітності.

Важливу роль у забезпеченні прозорості фінансової звітності відіграє Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (далі – МСБО). Цей стандарт встановлює основи для подання фінансової звітності загального призначення, яка є порівняльною та зрозумілою для різних користувачів, зокрема інвесторів, кредиторів та державних органів. Він передбачає вимоги щодо структури фінансової звітності, мінімальних обсягів інформації, яка має бути в ній розкрита, а також забезпечення її достовірності та актуальності.

Ще одним важливим стандартом є МСФЗ 10, мета якого полягає у встановленні принципів підготовки та подання консолідованої фінансової звітності. Це особливо важливо для видобувних компаній, які часто мають

складні організаційні структури, включаючи дочірні підприємства, спільні підприємства та інші форми об'єднань. Завдяки МСФЗ 10 зацікавлені сторони отримують цілісну картину фінансового стану всієї групи компаній.

МСБО 16 «Основні засоби» визначає правила обліку для таких груп основних засобів, як земля, будівлі, виробниче обладнання та транспортні засоби. Однак він не охоплює питання визнання та оцінки природних ресурсів. Зокрема, МСБО 16 не регулює порядок обліку прав на використання ресурсів, таких як нафта чи природний газ, залишаючи ці питання поза увагою. Невідновлювані природні ресурси, відповідно до МСБО 16, не вважаються основними засобами. Ба більше, вони не підпадають під дію інших стандартів обліку активів, таких як МСБО 2 «Запаси», МСБО 38 «Нематеріальні активи» чи МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». Ця прогалина у міжнародній практиці створює додаткові труднощі для підприємств, що займаються видобутком, оскільки їм доводиться розробляти індивідуальні підходи до обліку таких активів.

Інтеграція українського законодавства з європейськими стандартами відбувається відповідно до Директив Європейського Союзу, зокрема Директиви № 2024/1760 від 13 червня 2024 року [12]. Дані документи визначають вимоги до розкриття нефінансової інформації у фінансовій звітності, зокрема у частині впливу видобувних компаній на навколишнє середовище, соціальних аспектів їхньої діяльності, а також корпоративного управління. В Україні ці вимоги було імplementовано через зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», який передбачає обов'язкове складання звіту про управління для великих підприємств. Малі та середні підприємства мають певні пільги, зокрема звільнення від зобов'язання подавати нефінансову звітність. Директива (ЄС) 2024/1760 Європейського Парламенту та Ради встановлює обов'язки для компаній щодо належної обачності у сфері сталого розвитку. Її мета – забезпечити, щоб компанії, що діють на внутрішньому ринку ЄС, сприяли сталому розвитку та зеленому переходу відповідно до інших регламентів та директив ЄС.

Директива (ЄС) 2024/1760 встановлює вимоги до звітності, належної обачності та планування переходу для компаній та їхніх постачальників у ланцюгах постачання. Вона застосовується до великих компаній, включаючи публічні та приватні компанії ЄС з понад 1000 працівників та чистим оборотом понад 300 мільйонів євро.

Директива (ЄС) 2024/1760 набула чинності 25 липня 2024 року, і держави-члени ЄС повинні імплементувати її у національне законодавство до 26 липня 2026 року.

У бухгалтерському обліку питання визнання, класифікації та оцінки природних ресурсів є складним і дискусійним. Передусім це пов'язано з багатогранністю термінів і підходів, які економісти застосовують для визначення та класифікації природних ресурсів. Попри різноманітність тлумачень, їхній зміст залишається незмінним: природні ресурси є складовою частиною економічної системи та важливим об'єктом управління.

Одним із ключових компонентів природних ресурсів є надра, що розглядаються як частина земної кори, розташована під поверхнею землі та дном водойм. Надра містять корисні копалини, які є основою для діяльності підприємств видобувної галузі. З них добуваються мінеральні рудні та нерудні ресурси, які використовуються у промисловості та інших секторах економіки.

Аспекти визнання природних ресурсів у системі бухгалтерського обліку залишаються недостатньо розробленими як у вітчизняній, так і в міжнародній практиці. Це значною мірою пов'язано з історичною домінантою державної власності на природні ресурси. У більшості країн традиційні природні ресурси вилучені з обігу, і лише державні органи мають право надавати дозвіл на їх розвідку та видобуток. У результаті це ускладнює формування універсальних підходів до їх обліку та оцінки.

У національній системі бухгалтерського обліку України питання обліку природних ресурсів також регулюється недостатньо. Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі –

НП(С)БО), земельні ділянки, які містять природні ресурси, визнаються об'єктами основних засобів. Основним нормативним документом у цій сфері є НП(С)БО 7 «Основні засоби», який визначає порядок обліку необоротних матеріальних активів, до яких належать і природні ресурси. Однак, подібно до МСБО 16, дія НП(С)БО 7 не поширюється на невідтворювані природні ресурси.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що на субрахунку 114 «Природні ресурси» обліковується факт наявності та руху придбаних природних ресурсів для подальшого видобутку. Таким чином, цей підхід стосується лише тих ресурсів, які вже були придбані підприємством.

У міжнародній практиці більш деталізований підхід до обліку природних ресурсів застосовується в американській системі бухгалтерського обліку, регламентованій стандартами US GAAP. У цій системі природні ресурси, такі як нафта, газ чи мінерали, визнаються окремими об'єктами обліку. Вони належать до групи основних засобів разом із землею, поліпшеннями земельних ділянок, обладнанням та іншими активами. Попри відмінності у регулюванні, українська та американська облікові системи мають схожі підходи до класифікації основних засобів залежно від характеру їх використання у виробничій діяльності. Згідно з НП(С)БО та US GAAP, природні ресурси, попри їхній тісний зв'язок із землею, у якій вони знаходяться, виділяються в окрему групу активів [13; 14].

У бухгалтерському обліку підприємств видобувної галузі здійснюється облік проектних робіт, пов'язаних із розробкою родовищ мінеральних ресурсів, які зазвичай є довгостроковими та високовартісними. Життєвий цикл таких інвестиційних проектів включає кілька етапів: підготовчий етап (рис. 2), етап безпосередньої експлуатації, а також етап закриття та ліквідації родовищ чи свердловин, кожен із яких має власні фази, що враховуються під час обліку.

Підготовчий етап реалізації інвестиційних проектів у видобувній галузі охоплює низку ключових фаз, що передують безпосередній експлуатації

родовищ. Ці фази включають передрозвідувальну діяльність, етап розвідки й оцінки корисних копалин, а також етап розробки родовищ. У рамках цього етапу здійснюється значна частина витрат, які є критично важливими для майбутньої експлуатації об'єкта. Зокрема, до таких витрат належать витрати на придбання земельних ділянок, отримання необхідних дозвільних документів для проведення розвідувальних робіт, а також витрати, пов'язані безпосередньо з розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин.

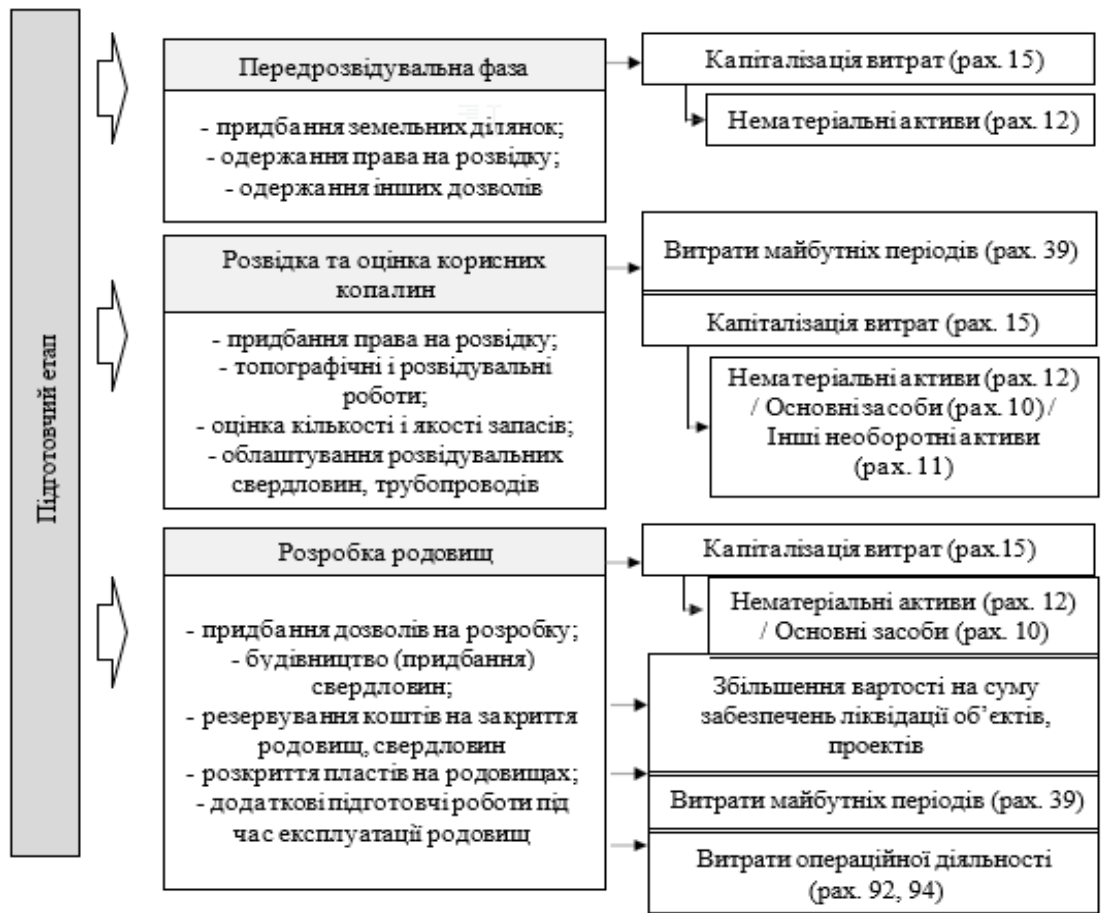


Рис. 2. Модель здійснення обліку на підготовчому етапі видобування корисних копалин

Джерело: розробка авторів

Зазначені витрати зазвичай мають довгостроковий характер і підлягають капіталізації. У системі бухгалтерського обліку вони відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Далі, після завершення відповідних робіт, капіталізовані витрати переводяться до складу необоротних активів. Це можуть бути як матеріальні активи, які

обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», так і нематеріальні активи, які обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи». У процесі подальшої операційної діяльності підприємства ці активи поступово амортизуються, а суми амортизації розподіляються на собівартість видобутої продукції. Таким чином, витрати, здійснені на підготовчому етапі, поступово включаються у вартість кінцевого продукту, що виробляється підприємством [2; 3].

Особливу увагу заслуговує відображення витрат, спрямованих на підготовку та розробку родовищ. У бухгалтерському обліку існують два основні підходи до їх обліку та включення у собівартість продукції.

Перший підхід стосується витрат, які пов'язані зі зведенням шахт або облаштуванням свердловин для видобутку корисних копалин. Такі витрати капіталізуються як необоротні активи і відображаються на рахунках основних засобів. Надалі ці активи підлягають амортизації відповідно до встановлених норм, а суми амортизації поступово переносяться на собівартість видобутої продукції. Це дозволяє рівномірно розподілити витрати на підготовку родовищ протягом усього періоду їх експлуатації.

Другий підхід застосовується до витрат, які виникають під час розробки кар'єрів для відкритого видобутку корисних копалин, таких як вугілля, руда чи інші нерудні матеріали. У цьому випадку витрати попередньо капіталізуються за рахунок витрат майбутніх періодів і обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». Особливість цього підходу полягає в тому, що порядок включення капіталізованих витрат до собівартості видобутих ресурсів визначається індивідуально, відповідно до облікової політики кожного суб'єкта господарювання. Облікова політика підприємства в цьому контексті відіграє важливу роль, адже вона дозволяє враховувати специфіку діяльності компанії та оптимізувати витрати.

Крім того, витрати, здійснені на підготовчому етапі, можуть суттєво відрізнятися за характером і складом залежно від типу видобувної діяльності та масштабу проекту. Наприклад, у разі видобутку рідких чи газоподібних

ресурсів витрати на розвідку і буріння свердловин можуть значно перевищувати витрати на будівництво кар'єрів для видобутку твердих корисних копалин. У кожному конкретному випадку підприємства повинні забезпечити прозоре і правильне відображення таких витрат у бухгалтерському обліку, адже це впливає не лише на формування собівартості продукції, але й на фінансові результати компанії загалом.

Таким чином, підготовчий етап є надзвичайно важливою складовою життєвого циклу видобувного проекту, і його витрати повинні обліковуватися з урахуванням специфіки об'єкта та обраної облікової політики. Це дозволяє підприємствам забезпечити об'єктивність фінансової звітності, дотримання вимог стандартів бухгалтерського обліку та ефективне управління витратами.

Другим етапом є власне видобуток (безпосередня експлуатація), облік на якому ведеться на засадах операційної діяльності промислового підприємства (рис. 3). Витрати, пов'язані з видобутком природних ресурсів, є невід'ємною частиною виробничого процесу у видобувній галузі й охоплюють широкий спектр витрат, необхідних для забезпечення безперебійної роботи підприємств. До них належить вартість матеріалів, сировини, паливно-мастильних матеріалів та запасних частин, що використовуються у видобувних роботах, таких як вибухові матеріали, бурові долота, труби та мастильні матеріали. До видобувних витрат також входять витрати на оплату праці працівників виробничого персоналу, включаючи основний і допоміжний склад, а також відповідні нарахування на фонд оплати праці, зокрема єдиний соціальний внесок та інші обов'язкові платежі. Важливу частку займають податки та збори, зокрема рентна плата за користування надрами, екологічний податок та інші платежі, передбачені чинним законодавством.

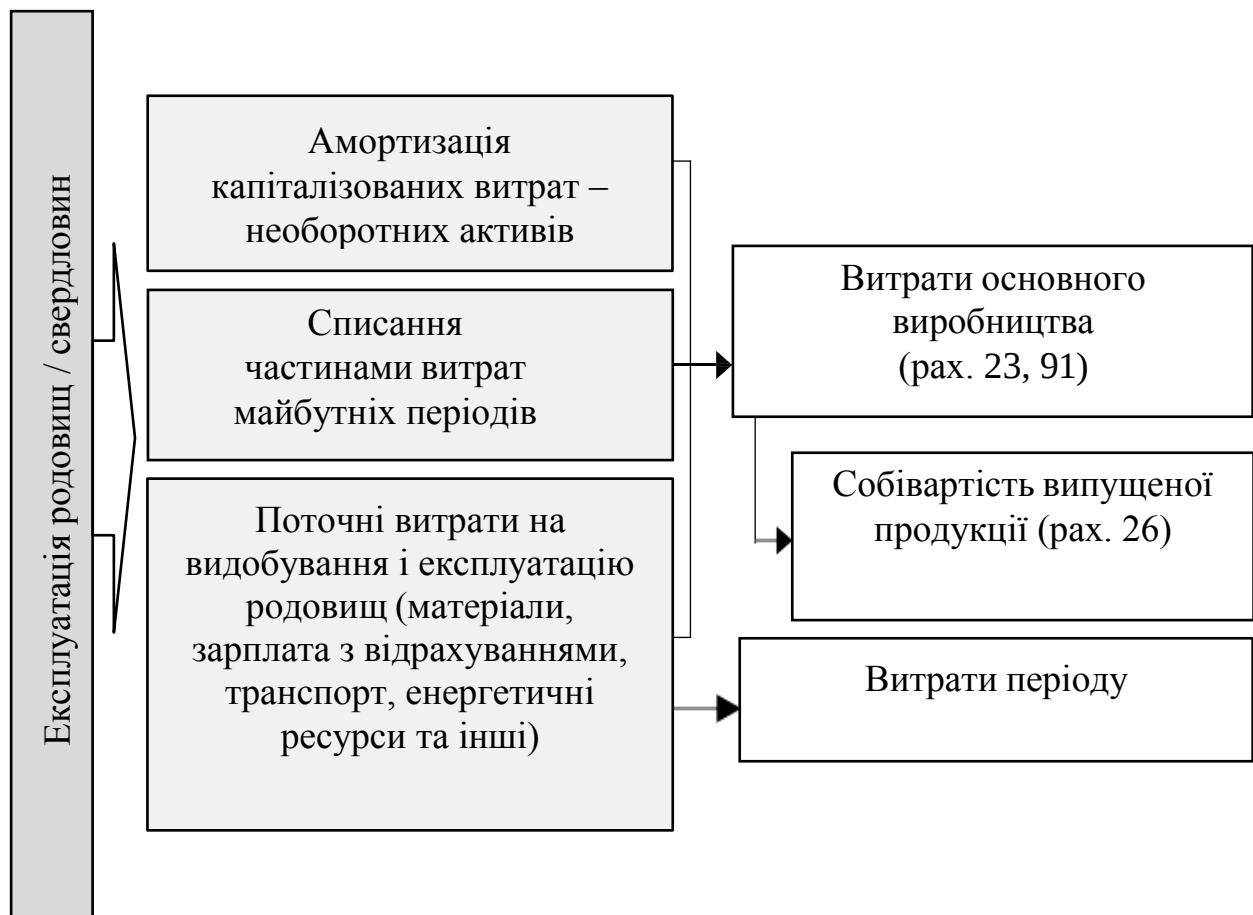


Рис. 3. Модель здійснення обліку на етапі експлуатації родовищ/свердловин для видобування корисних копалин
Джерело: розробка авторів

Особливу увагу слід приділити витратам на охорону довкілля, адже видобувна діяльність значно впливає на навколишнє середовище. До таких витрат належать витрати на рекультивацію земель, очищення вод, утилізацію відходів, встановлення систем моніторингу стану довкілля тощо. Значними є також витрати на експлуатацію, утримання та ремонт виробничого обладнання, свердловин, транспортних засобів і промислової інфраструктури, що включають заміну труб, технічне обслуговування машин і механізмів, а також відновлення виробничих об'єктів.

Витрати на видобуток формуються не лише на поточному етапі, а й враховують витрати, здійснені на попередніх етапах, таких як підготовчий. Ці витрати, попередньо капіталізовані як необоротні активи (основні засоби або нематеріальні активи), підлягають амортизації в процесі експлуатації

родовища. Амортизаційні витрати розподіляються відповідно до облікової політики підприємства. Частина цих витрат відноситься до загальновиробничих витрат і включається до собівартості продукції. Інша частина може бути пов'язана з адміністративними витратами, наприклад, витратами на утримання управлінського апарату або іншими витратами, залежно від специфіки діяльності підприємства.

Окремо обліковуються витрати майбутніх періодів, які поступово списуються на витрати операційної діяльності згідно з обліковою політикою компанії. Це дозволяє рівномірно розподілити значні витрати між кількома обліковими періодами, забезпечуючи стабільність у формуванні собівартості продукції. Всі ці витрати впливають на кінцеву вартість продукції, а також на фінансові показники підприємства, такі як рентабельність і конкурентоспроможність [15].

Таким чином, витрати на видобуток є складним і багатогранним обліковим процесом, що вимагає чіткого планування, прозорого обліку та ретельного контролю. Раціональне управління цими витратами дозволяє підприємствам досягати стабільного фінансового результату, ефективно конкурувати на ринку та забезпечувати довгостроковий розвиток.

Етап закриття та ліквідації родовищ або свердловин є важливим етапом у процесі видобутку корисних копалин, який включає кілька фаз, що мають враховуватись під час обліку та управління ресурсами. Основними фазами етапу закриття та ліквідації є:

- консервація свердловин (проводиться у випадках, коли введення свердловини в експлуатацію неможливе протягом певного часу (зазвичай до одного місяця) або після завершення видобутку);
- тампонаж (це процес, що передбачає заповнення свердловини спеціальними матеріалами (цементом, глиною) для ізоляції від навколишнього середовища);
- ліквідація (проводиться після завершення її експлуатації або коли вона більше не є економічно доцільною, включає в себе демонтаж

обладнання та закриття свердловини з метою запобігання забрудненню). Важливо документувати всі етапи ліквідації, включаючи дату закриття та інформацію про користувача. Для фізично ліквідованих свердловин складається акт фактичного виконання ізоляційно-ліквідаційних робіт, який зберігається разом з іншою технічною документацією, що забезпечує прозорість і контроль за виконаними роботами.

Етап закриття та ліквідації родовищ чи свердловин потребує ретельного обліку та управління ризиками для забезпечення безпеки і відповідності нормативним вимогам. Особливу увагу слід приділити обліку витрат, оскільки витрати на консервацію та ліквідацію включаються до собівартості видобування або вартість будівництва підземних газосховищ. Витрати на ліквідацію свердловин підлягають списанню відповідно до чинних нормативних актів, що важливо для фінансового обліку підприємств, оскільки ліквідація може суттєво вплинути на показники їх фінансової звітності.

На даному етапі підприємства гірничодобувної галузі стикаються з низкою проблем, зокрема наявністю екологічних ризиків (неліквідовані або неправильно ліквідовані свердловини можуть призвести до забруднення водоносних горизонтів і внутрішньопластових перетоків, що становить загрозу для навколишнього середовища), значне фінансове навантаження у частині витрат на ліквідацію у зв'язку із різною глибиною свердловин та необхідністю використання спеціального обладнання, а також певні проблеми невизначеності у законодавстві України [8], наприклад проблеми з невідповідністю процедури з оцінки впливу на довкілля європейським практикам, про що вказують також й експерти в досліджуваній галузі [16].

Таким чином, етапи закриття та ліквідації родовищ чи свердловин мають чітко визначені фази і процедури, які необхідно дотримуватись для забезпечення безпеки навколишнього середовища та економічної ефективності.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. У ході проведеного дослідження було розглянуто та обґрунтовано деякі особливості обліку й оподаткування у гірничодобувній галузі України. Вивчення специфіки діяльності підприємств цього сектору дозволило виявити низку ключових факторів, які суттєво впливають на організацію фінансового обліку та оподаткування. Гірничодобувна галузь характеризується складністю технологічних процесів, залежністю від геологічних умов, високими екологічними вимогами, а також значним впливом інших факторів, таких як нестабільність законодавства та велика кількість податкових зобов'язань. Ці особливості потребують адаптованих підходів до обліку та оподаткування, які враховували б галузеву специфіку та забезпечували достовірність і прозорість фінансової інформації.

На основі системного аналізу чинного законодавства України, МСФЗ, а також практичного досвіду підприємств гірничодобувної галузі було уточнено сутність облікових і податкових процесів у цій сфері. У результаті дослідження вдалося виокремити ключові аспекти, що повинні бути враховані в організації фінансового обліку підприємств гірничодобувної галузі, зокрема: правильне визнання витрат і доходів, пов'язаних із видобутком корисних копалин; облік екологічних зобов'язань; прозоре й ефективне адміністрування податкових платежів тощо. Наукова новизна роботи полягає у розробці комплексного підходу до обліку та оподаткування у гірничодобувній галузі, який враховує специфічні особливості цієї сфери. Запропоновані моделі дозволяють забезпечити достовірність і повноту фінансової інформації, сприяють оптимізації податкових платежів і створюють передумови для прозорого ведення бізнесу гірничодобувних компаній в умовах сучасної економіки України.

Результати дослідження можуть бути використані як для вдосконалення внутрішньої облікової політики підприємств гірничодобувної галузі, так і для розробки нормативно-правових актів, що регулюють облік та оподаткування у цьому секторі. Впровадження запропонованих рекомендацій

сприятиме зниженню ризиків податкових штрафів, підвищенню ефективності фінансового управління та створенню умов для сталого розвитку підприємств галузі.

Література

1. Zatoka T. V., Chyzhevska L. V. Problematic issues of accounting and reporting in extractive industries in the context of sustainable development. *Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*. 2022. № 3(50). P. 42–47.
2. Коцкулич Т. Я., Федоришини М. М. Відображення в обліку витрат на розвідку запасів нафти і газу: міжнародний та вітчизняний досвід. *Young Scientist*. 2016. № 4(31). С. 92–95.
3. Крупка Я. Д., Порохнавець Я. А. Облік і контроль у видобувних галузях : монографія. Тернопіль : Крок, 2019. 254 с.
4. Hall A. Managing Regulatory Compliance in the Mining Sector. URL: <https://aaronhall.com/managing-regulatory-compliance-in-the-mining-sector/> (дата звернення: 28.12.2024).
5. Smith D. How do mining and metals companies account for exploration and development expenditures? *Accounting for Everyone*. 2024. URL: <https://accountingforeveryone.com/how-do-mining-and-metals-companies-account-for-exploration-and-development-expenditures/> (дата звернення: 26.12.2024).
6. Road A., Gauteng I. Financial Reporting Standards in Mining: Key Compliance Guidelines. *JB Minerals*. 2024. URL: <https://jb-minerals.co.za/financial-reporting-standards-mining/> (дата звернення: 20.12.2024).
7. Lee Williams The most commonly used ESG metrics in the metals and mining sector. *Minespider*. 2022. URL: <https://www.minespider.com/ebook/esg-metrics-in-the-metals-and-mining-sector> (дата звернення: 23.12.2024).

8. Про охорону навколишнього природного середовища : Закон України № 1264-XII від 25.06.1991 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text> (дата звернення: 26.12.2024).

9. Худоба В. Природні ресурси та їх класифікація. основні види і джерела забруднення навколишнього природного середовища : Лекція з дисципліни «Екологія». Львів : ЛДУФК, 2018. 19 с.

10. Гільберг Т., Паламарчук Л., Совенко В. Географія : підручник. Київ : Грамота, 2021. 271 с.

11. Збірка перекладів МСФЗ-2023 станом на квітень 2024. *Агентство з МСФЗ*. 2024. URL: <https://amsfo.com.ua/zbirka-msfz/> (дата звернення: 27.12.2024).

12. Директива № 2024/1760 Європейського парламенту та Ради від 13 червня 2024 року про комплексну перевірку корпоративної стійкості та внесення змін до Директиви (ЄС) 2019/1937 та Регламенту (ЄС) 2023/2859. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2024/1760/oj> (дата звернення: 08.01.2025).

13. Колбушкін Ю. П. Зниження податкового навантаження на нафтогазовидобувні підприємства як фактор підвищення рівня економіки країни. *Нафтова галузь України*. 2016. № 2. С. 3–4.

14. Будько О. В. Удосконалення екологічного оподаткування як складова сталого розвитку підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 22. С. 47–50.

15. Новицька Н. В. Екологічне оподаткування в Україні: стан та перспективи розвитку : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2016. 274 с.

16. Дригулич П. ОВД і енергетична криза: як діяльність Міндовкілля «позитивно впливає» на енергонезалежність нашої держави. *Ecobusiness Group*. 2022. URL: <https://ecolog-ua.com/news/ovd-i-energetychna-kryza-yak-diyalnist-mindovkillya-pozytyvno-vplyvaye-na-energonezalezhnist> (дата звернення: 10.01.2025).

References

1. Zatoka, T. V. and Chyzhevska, L. V. (2022), “Problematic issues of accounting and reporting in extractive industries in the context of sustainable development”, *Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*. vol. 3(50). pp. 42–47.
2. Kotskulych, T. Ya. and Fedoryshyn, M. M. (2016), “Reflection in accounting of costs for exploration of oil and gas reserves: international and domestic experience”, *Young Scientist*. vol. 4(31). pp. 92–95.
3. Krupka, Ya. D. and Porokhnavets, Ya. A. (2019), *Oblik i kontrol' u vydobuvnykh haluziakh* [Accounting and control in extractive industries], Krok, Ternopil, Ukraine.
4. Hall, A. (2024), “Managing Regulatory Compliance in the Mining Sector”, available at: <https://aaronhall.com/managing-regulatory-compliance-in-the-mining-sector/> (Accessed 28 December 2024).
5. Smith, D. (2024), “How do mining and metals companies account for exploration and development expenditures?”, *Accounting for Everyone*, available at: <https://accountingforeveryone.com/how-do-mining-and-metals-companies-account-for-exploration-and-development-expenditures/> (Accessed 26 December 2024).
6. Road, A. and Gauteng, I. (2024), “Financial Reporting Standards in Mining: Key Compliance Guidelines”, *JB Minerals*. available at: <https://jb-minerals.co.za/financial-reporting-standards-mining/> (Accessed 20 December 2024).
7. Williams, L. (2022), “The most commonly used ESG metrics in the metals and mining sector”, *Minespider*, available at: <https://www.minespider.com/ebook/esg-metrics-in-the-metals-and-mining-sector> (accessed: 20 December 2024).
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (1991), The Law of Ukraine “On environmental protection”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text> (Accessed: 27 December 2024).

9. Khudoba, V. (2018), *Pryrodni resursy ta ikh klasyfikatsiia. osnovni vydy i dzherela zabrudnennia navkolyshn'oho pryrodnoho seredovyscha* [Natural resources and their classification. main types and sources of environmental pollution], LDUFK, Lviv, Ukraine.
10. Gilberg, T., Palamarchuk, L. and Sovenko, V. (2021), *Heohrafiia* [Geography], Gramota, Kyiv, Ukraine.
11. IFRS Agency (2024), “Collection of translations of IFRS-2023 as of April 2024”, available at: <https://amsfo.com.ua/zbirka-msfz/> (Accessed: 4 January 2025).
12. European Parliament and of the Council (2024), “Directive 2024/1760 on a comprehensive corporate sustainability review and amending Directive (EU) 2019/1937 and Regulation (EU) 2023/2859”, available at: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2024/1760/oj> (Accessed: 6 January 2025).
13. Kolbushkin, Yu. P. (2016), “Reducing the tax burden on oil and gas producing enterprises as a factor in increasing the level of the country's economy”, *Oil Industry of Ukraine*, vol. 2. pp. 3–4.
14. Budko, O. V. (2015) “Improving environmental taxation as a component of sustainable development of the enterprise”, *Investments: practice and experience*, vol. 22. pp. 47–50.
15. Novytska, N. V. (2016), “Environmental taxation in Ukraine: state and development prospects”, Abstract of Ph.D. dissertation, Money, finance and credit, University of the state fiscal service of Ukraine, Irpin, Ukraine.
16. Drygulych, P. (2022), “Environmental protection and the energy crisis: how the activities of the Ministry of Environment “positively affect” the energy independence of our state”, *Ecobusiness Group*, available at: <https://ecolog-ua.com/news/ovd-i-energetychna-kryza-yak-diyalnist-mindovkilliya-pozytyvno-vplyvaye-na-energonezalezhnist> (Accessed: 7 January 2025).

Стаття надійшла до редакції 17.01.2025 р.