

Міністерство освіти і науки України

Сумський державний університет

Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту

Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

## КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

На тему «ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ У ВИДОБУВНІЙ ГАЛУЗІ В  
УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ»

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Студентки 2 курсу, групи ОП.м-11

Городецької Марини Олександрівни

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр.

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

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Городецька М.О.

Керівник: к.е.н., ст. викладач Олексіч Ж.А.

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Суми - 2022 рік

## ЗМІСТ

|   |                                     |
|---|-------------------------------------|
| ВСТУП.....  | 4                                   |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВИДОБУВНОЇ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ .....  | 7                                   |
| 1.1 Сутність природних ресурсів та їх класифікація. Порядок визнання природних ресурсів у вітчизняній та міжнародній практиках ведення бухгалтерського обліку.....  | 7                                   |
| 1.2 Роль, значення та основні засади здійснення екологічного оподаткування підприємств видобувної галузі в забезпеченні сталого розвитку .....  | 14                                  |
| 1.3 Огляд нормативно-правового регулювання обліку та оподаткування на підприємствах видобувної галузі .....   | 16                                  |
| РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЗДІЙСНЕННЯ ОБЛІКУ ТА РЕСУРСНОГО ОПОДАТКУВАННЯ У ВИДОБУВНІЙ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ.....   | 21                                  |
| 2.1 Загальна економічна характеристика видобувної галузі України.....   | 21                                  |
| 2.2 Загальні особливості обліку інвестиційного проекту з видобування та переробки природних ресурсів.....   | 29                                  |
| 2.3 Аналіз стану екологічного оподаткування підприємств видобувної галузі України на шляху до сталого розвитку.....   | 34                                  |
| РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА РЕСУРСНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ВИДОБУВНОЇ ГАЛУЗІ.....   | 44                                  |
| 3.1 Проблемні аспекти нормативного регулювання обліку підприємств видобувної галузі .....   | 44                                  |
| 3.2 Пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку у видобувній галузі.....  | 48                                  |
| 3.3 Регресійний аналіз щодо визначення впливу ресурсного оподаткування на розвиток добувної галузі України. Рекомендації щодо удосконалення політики ресурсного оподаткування в умовах сталого розвитку ..... | 51                                  |
| ВИСНОВКИ .....  | 59                                  |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....  | 61                                  |
| ДОДАТКИ .....   | <b>Error! Bookmark not defined.</b> |

## ВСТУП

Гірничодобувна промисловість безпосередньо пов'язана з використанням природних ресурсів – корисних копалин, тому ця галузь є надзвичайно важливою як для окремих країн, так і в глобальному масштабі.

Незважаючи на вагомість даного сектору, у видобувних підприємств повсякчас виникає багато дискусійних питань, що зумовлено специфікою діяльності галузі. Серед них особливо актуальними є питання організації бухгалтерського обліку та розкриття облікової інформації щодо витрат на видобування природних ресурсів.

Однак, на сучасному етапі розвитку забруднення довкілля досягло критичних об'ємів. Жага до економічного зростання, ігноруючи при цьому проблему вичерпання потенціалу природних ресурсів, обов'язково може призвести до глобальної екологічної катастрофи. За цих умов має здійснюватися пошук найліпших шляхів переорієнтації діяльності компаній, які б урахували довгострокові інтереси суспільства в рамках концепції сталого розвитку, що включає оптимізацію та удосконалення екологічної політики.

У процесі аналізу наукових робіт виявлено, що найчастіше питання обліку у видобувних галузях вивчаються у доробках авторів таких як: Л.В. Чижевська [12], Т.В. Затока [12], Т.Я. Коцкулич [22], М.М. Федоришин [22], Я.Д. Крупка [23], Я.А. Порохнавець [23] та ін. Проте, економісти приділяють замало уваги питанням обліку та оцінки розвідки корисних копалин, формуванню звітності й відображенню інформації в ній, необхідної зацікавленим сторонам.

Більшість фахівців дійшли висновку, що облік у гірничодобувній промисловості на сьогодні не можна вважати цілком об'єктивним і регламентованим, а система обліку природоохоронної діяльності підприємств в Україні перебуває лише на стадії формування. Методичний інструментарій практичного обліку витрат і результатів природоохоронних заходів на вітчизняних підприємствах ще не розроблений, не врегульовані й питання

звітування. Також помітні протиріччя між теорією обліку та звітності в умовах сталого розвитку та вітчизняною еколого-економічною практикою бізнес-суб'єктів.

Вивченню екологічних проблем в управлінні підприємством, в тому числі, напрямів вдосконалення екологічного оподаткування, присвячено статті та монографії таких вітчизняних вчених, як: О.В. Будько [13], Ю.П. Колбушкін [21], Л.Л. Лазебник [25], Л.П. Гацька [25], та зарубіжних науковців: О. Есен [4], Т. Вандік [10], В. Уеслаті [9], Ч. Тан [1], А.Е. Лю [7] та ін.

Втім проблеми, які існують в площині екологічного оподаткування, вимагають подальшого вивчення та вирішення, що буде зараджувати екологізації суспільного виробництва. При цьому вкрай актуальним є аналіз нинішнього стану екологічного оподаткування з ціллю окреслення перспектив його розвитку.

Мета полягає у встановленні теоретичних і практичних сторін обліку та оподаткування у видобувній галузі України.

Завданнями кваліфікаційної роботи є:

- простежити теоретичні засади обліку та оподаткування на підприємствах видобувної галузі України.
- провести аналіз здійснення обліку та ресурсного оподаткування у видобувній галузі України;
- виділити проблемні аспекти нормативного регулювання обліку підприємств видобувної галузі;
- надати пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку у видобувній галузі;
- провести регресійний аналіз взаємозв'язку ресурсного оподаткування на розвиток добувної галузі України;
- надати власні рекомендації щодо удосконалення політики ресурсного оподаткування в умовах сталого розвитку.

Об'єктом дослідження є процес обґрунтування теоретичних і практичних аспектів обліку та оподаткування у видобувній галузі України.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних і практичних аспектів обліку та оподаткування у видобувній галузі України.

Для написання даної роботи послуговувалися такі методи: спостереження, порівняння, розрахунок, узагальнення, абстрагування, аналіз, синтез, системний метод, метод індукції та дедукції тощо.

Базою опрацювання є закони і положення України, що стандартизують облік та ресурсне оподаткування, допоміжні ресурси, веб-сторінки. Ґрунтом здійсненого вивчення є публікації вітчизняних і закордонних фахівців з питань обліку та ресурсного оподаткування, статистична інформація Державної статистики України.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВИДОБУВНОЇ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ

1.1 Сутність природних ресурсів та їх класифікація. Порядок визнання природних ресурсів у вітчизняній та міжнародній практиках ведення бухгалтерського обліку

Перш ніж розглядати питання визнання природних ресурсів у системі бухгалтерського обліку, необхідно виходити з розуміння та тлумачення окремих термінів, пов'язаних із цим, особливо таких як «навколишнє природне середовище» та «природні ресурси», взаємозв'язок яких показано на рис. 1.1.



Рисунок 1.1 – Склад навколишнього природного середовища

*Джерело: розроблено автором*

У Законі України «Про охорону навколишнього природного середовища» [53] наведено таке трактування сутності подібних понять:

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

— природні ресурси – це ресурси, які залучені у господарський обіг, так й невикористовувані в економіці в даний період (земля, надра, вода,

атмосферне повітря, ліс та інша рослинність, тваринний світ), ландшафти та інші природні комплекси.

Крім цього, слід проаналізувати як даний термін трактують різні науковці сучасності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Думки вчених щодо визначення поняття «природні ресурси»

| Автор, джерело                                    | Визначення  |
|---|---|
| Худоба В.В. [60]                                  | Природні ресурси – це компоненти природи, що використовуються людиною з часу її існування, сприяють створенню матеріальних благ, відтворенню трудових ресурсів  |
| Крупка Я.Д., Порохнавець Я.А. [23]                | Природні ресурси являють собою природні багатства, що використовуються або можуть використовуватися в матеріальному виробництві і є його основою  |
| Онгдаш А.О, Онгдашули Е, Амандосулі Б. та ін. [8] | Природні ресурси – це природні компоненти та сили природи, які використовуються або можуть бути використані як засоби виробництва та предмети споживання для задоволення матеріальних і психічних потреб суспільства, підвищення якості життя людей |
| Адедайо В., Акінбойе С. та ін. [6]                | Природні ресурси – це ресурси, які існують без дій людства; частина географічного середовища за своєю матеріальною сутністю   |

*Джерело: розроблено автором*

На основі аналізу ряду публікацій вітчизняних та зарубіжних економістів можна констатувати, що в цілому тлумачення науковцями терміну «природні ресурси» є збіжним.

Отже, природні ресурси – це природні ресурси регіону, які використовуються або можуть бути використані в матеріальному виробництві, або є його основою, що власне покликане для створення матеріальних благ для суспільства.

Як бачимо з рис. 1.1 природні ресурси є складовою ланкою навколишнього середовища, але вони мають свою багатоаспектну структуру (табл.1.2).



Таблиця 1.2 – Класифікація природних ресурсів за думкою вчених

| Автор, джерело  | Класифікація  |   |  |
|---|---|---|--|
| Худоба В.В. [60]  | Вичерпні  | 1. Невідновлювані викопне органічне паливо (вугілля, нафта, природний газ, торф та ін.), ядерне паливо, метали, мінеральні речовини і солі, рельєф.<br>2. Відносно відновлювані (родючий ґрунт, ліс, водні ресурси, повітря).<br>3. Відновлювані (ресурси біосфери, гідросфери та земельні ресурси) |  |
|   | Невичерпні  | 1. Космічні<br>2. Кліматичні<br>3. Водні  |  |
| Гільберг Т.Г.,<br>Паламарчук Л.Б.,<br>Совенко В.В. [15] | За характером відновлення                           | Вичерпні  | 1. Відновлювані (біологічні, земельні, водні).<br>2. Невідновлювані (мінеральні ресурси)                       |
|   |   | Невичерпні  | Сонячна енергія, енергія припливів і вітру   |
|   | За призначенням                                     | Для промисловості   | 1. Паливно-енергетичні ресурси (горючі).<br>2. Металургійна сировина (рудні).<br>3. Хімічна сировина (нерудні) |
|   |   | Для с/г   | Агрокліматичні, ґрунтові   |
|   |   | Для відпочинку  | Рекреаційні  |
| За походженням  | Біологічні, кліматичні, водні, земельні, мінеральні |   |  |
| Крупка Я.Д.,<br>Порохнавець Я.А.<br>[23]                | Вичерпні  | 1. Відновлювані (ґрунти, рослинний і тваринний світ, сонячна радіація, атмосфера, вода).<br>2. Невідновлювальні (багатства надр).<br>3. Частково відновлювальні ресурси (торф, самосадні солі, ґрунти, ресурси деревини)  |  |
|   | Невичерпні  | Вода, кисень, атмосферне повітря, сонячна радіація, ресурси космосу   |  |

*Джерело: розроблено автором*

Так, економісти по-різному трактують класифікацію природних ресурсів, але зміст залишається постійним. Проте, одним із важливих компонентів цієї категорії є надра як частина земної кори, яка локалізується нижче поверхні землі та дна водойм і простягається на глибини, доступні для геологічних досліджень і розробки [51]. Саме з надр підприємствами добувального сектору видобуваються мінеральні рудні і нерудні корисні копалини.

Аспекти щодо визнання, класифікації й оцінки корисних копалин в цілому не раховано в стандартах обліку більшості країн, що частково пов'язано із домінуванням державної власності на традиційні природні ресурси та їх вилюченням з обігу, позаяк лише державні органи влади можуть надавати гірничо-добувним компаніям дозвіл на розвідку і добування копалин.

Для зіставлення розглянемо вітчизняну та зарубіжну практику визнання в обліку незв'язаних об'єктів природокористування. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 16 «Основні засоби» [27] містить інформацію щодо груп основних засобів (ОЗ), таких як: земля, будинки, виробниче обладнання, транспортні засоби та ін. Проте, він не регулює площини визнання та оцінки активів, які мають відношення до розвідки та оцінки ресурсів, порядок обліку прав на використання, наприклад нафти, природного газу тощо.

Відповідно до МСБО 16 невідновлювані природні ресурси не вважаються основними засобами, і водночас вони не підпадають під вплив інших стандартів обліку активів, особливо МСБО 2 «Запаси» [28], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [29], МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [30] та ін.

Так само недостатньо відображені запаси природних ресурсів і у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), принаймні земельні ділянки, в глибині яких містяться природні ресурси, як частина земної поверхні, визнаються об'єктом ОЗ. Виходячи з того, в Україні бухгалтерський облік традиційних відновлюваних природних ресурсів, зокрема корисних копалин, регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» [43]. Даний стандарт по суті торкається поняття такого об'єкту бухгалтерського обліку як природні ресурси при класифікації груп ОЗ та їх складових, в структурі інших необоротних матеріальних ресурсів. Втім, як і МСБО 16, дія П(С)БО 7 не поширюється на невідтворювані природні ресурси.

Визначення даної категорії викладено також в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [20], де зазначено, що на

субрахунку 114 «Природні ресурси» ведеться облік факту наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку.

Більш широко ці ресурси значаться в американській системі обліку, регламентованій стандартами обліку US GAAP, де об'єктами ОЗ є: земля, поліпшення земельної ділянки, обладнання, техніка, природні ресурси тощо.

Заразом у вітчизняній та американській облікових системах застосовуються схожі підходи до систематизації і класифікації ОЗ залежно від характеру використання у виробничій діяльності компанії. Природні ресурси, попри їх залежність від землі, в якій вони містяться, згідно з П(С)БО та US GAAP виділяються в окремий об'єкт ОЗ (рис. 1.2).



Рисунок 1.2 – Класифікація природних ресурсів за П(С)БО, МСФЗ та US GAAP

*Джерело: [23]*

Проте, варто додати, що в US GAAP система методів і прийомів обліку природних ресурсів і розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності розглядається також і в фахових стандартах для нафтодобувних бізнес-суб'єктів, а в П(С)БО ці питання не публікуються, немає також окремих стандартів щодо цього. Насправді чинний пакет П(С)БО не дає бухгалтерам повної картини того, як створювати та надавати достовірну інформацію про наявність і рух природних ресурсів для ухвалення управлінських рішень.

За змістом стандартів національного та іноземного регулювання бухгалтерського обліку незв'язаних об'єктів користування ресурсами, можна

констатувати, що природні ресурси здебільшого наділені ознаками, які притаманні ОЗ та іншим необоротним активам. Проте існують значні розбіжності у вітчизняному та зовнішньому обліку (рис. 1.3).

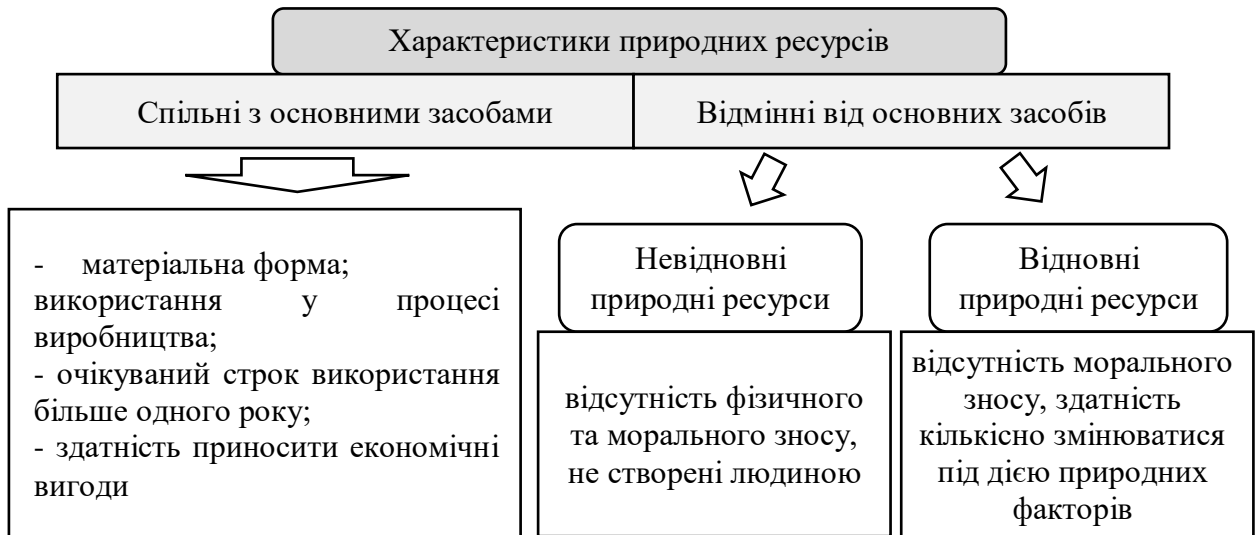


Рисунок 1.3 – Характерні риси природних ресурсів як об'єкта необоротних активів

*Джерело: розроблено автором на основі [23]*

Звісно, у таблиці наведені не всі відмінні риси, а лише ті, які є істотними при розпізнаванні суб'єкта в обліку. Зазначені характеристики допомагають зрозуміти як визнавати природні ресурси: окремим об'єктом обліку чи видом основних засобів.

Ймовірно, саме нерозривний зв'язок із землею, фізична форма та тривалий термін використання стали мотивами для визнання природних ресурсів об'єктами ОЗ як за П(С)БО, так і за діючими US GAAP. Одночасно МСФЗ наголошує на характеристиках, розбіжних від визнання об'єкта основних засобів із-за відсутності зносу та факт створення таких ресурсів людською працею.

Аспекти щодо визнання в обліку та зазначення даних у звітності про абсолютно матеріальні об'єкти обліку природні ресурси (поклади корисних копалин) є безсумнівно відкритими та актуальними, позаяк від їх обсягів,

якості та доступності залежить результативність та ефективність роботи видобувних компаній.

Крім того, існує певна суперечливість у законодавстві: з однієї сторони, право власності на природні ресурси лежить на боці держави і вони виключені з обороту, а з іншої – вони вважаються об'єктами ОЗ. Тому, зважаючи на все, необхідно детальніше розглянути ідею визнання за другою стороною. Так, критерієм приналежності активу до ОЗ згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» є одночасна реалізація засад таких як:

- об'єкт ОЗ визнається активом;
- його вартість може бути достовірно окреслена;
- є вірогідність того, що у майбутньому компанія одержить економічні вигоди від його вжитку.

Для того, щоб об'єкт було визнано ОЗ він повинен принаймні бути активом. Термін активу розкривається в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [38], а також у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44]: активи – це ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як передбачається у майбутньому, призведе до економічних вигід.

Отже, з точки зору економічної суті, надра, звідки видобувають корисні копалини, неправильно визнавати активом, а, отже, й об'єктами ОЗ, адже видобувне підприємство не має змоги контролювати даний об'єкт. Активом може бути визнане те, що міститься в надрах, оскільки корисні копалини після видобутку переходять до категорії запасів підприємства добувної сфери, при переробці яких утворюється готова продукція.

## 1.2 Роль, значення та основні засади здійснення екологічного оподаткування підприємств видобувної галузі в забезпеченні сталого розвитку

Одним із домінуючих понять у нинішній економіці є сталий розвиток. Реалізація цієї концепції потребує, окрім правового, ще й економічного забезпечення, яке потребує наявності певних засобів і важелів розвитку та підняття ефективності вжитку природних ресурсів, щоб стати на шлях сталого розвитку. У новітній період розвитку економіки зростає інтерес до захисту навколишнього середовища, забезпечення сталого розвитку, протекції інтересів нащадків.

Державним інструментом обмеження шкідливого впливу господарської діяльності підприємств добувального сектору на довкілля виступають екологічні податки. Так, екологічне оподаткування – це процес встановлення та справляння екологічних податків у процесі визначення їх ставок, об'єкту, платників та порядку сплати зважаючи на їх ступінь впливу на рівень екологічного навантаження, раціональне природокористування тощо [33].

Узагалі, метою екологічного оподаткування є зменшення обсягів викидів у довколишнє середовище та забезпечення спрямування коштів до бюджетів, і їх вклад для захисту навколишнього осередку, зокрема ще розумне використання мінеральних ресурсів.

В Україні наразі діють два податкові інструменти, які, за логікою речей, повинні впливати на продуктивність поведінки видобувної сфери: екологічний податок, рентна плата за користування надрами для видобутку корисних копалин, а також земельний податок. Так, класифікація даних категорій у розрізі добувних підприємств згрупована на рис. 1.4.



Рисунок 1.4 – Платежі в системі екологічного оподаткування підприємств добувної галузі України

Джерело: розроблено автором на основі [13]

Визначення понять структурних елементів екологічного оподаткування окреслено в Податковому кодексі України (ПКУ) [37] та схематично змальовано на рис. 1.5. Крім того, у додатку Б наведена характеристика цих платежів за елементами податкової системи згідно з ПКУ.

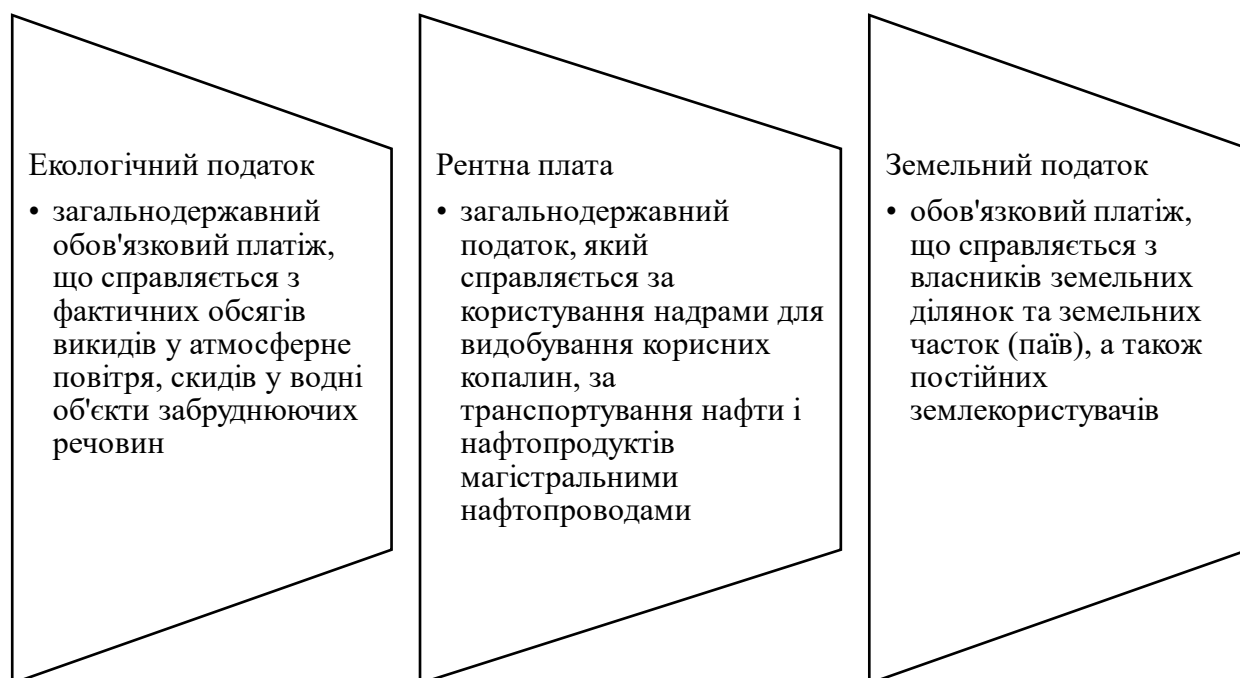


Рисунок 1.5 – Визначення елементів екологічного оподаткування у розрізі добувної галузі

Джерело: розроблено автором на основі [37]

Екологічні податки за економічною суттю є своєрідним відшкодуванням того, що негативно вплинуло на довкілля. Таким чином, сума сплаченого екологічного податку мусить покривати фінансування заходів щодо відновлення навколишнього осередку, і повинна дорівнювати розміру шкоди завданої довкіллю. Тому існує міркування, що екологічний податок має неподатковий характер, адже відшкодовуваність є ознакою неподаткових платежів.

Отже, синтез складових екологічного оподаткування показує перш за все те, що екологічні податки здійснюють лише фіскальну функцію. Одночасно вагоме місце серед глобальних проблем суспільства займають саме екологічні проблеми, пов'язані зі збереженням та регенерацією зовнішнього середовища для забезпечення дотримання переваг сталого розвитку.

### 1.3 Огляд нормативно-правового регулювання обліку та оподаткування на підприємствах видобувної галузі

Кожне підприємство видобувного сектору промисловості специфічне для економіки, позаяк використовує сировину й паливо з надр землі, води і лісів. На разі актуально забезпечити прозорість саме у даній галузі, адже більшість мінеральних ресурсів є вичерпними, і ми зобов'язані додержуватися стратегічного планування для забезпечення сталого розвитку.

На відміну від того факту, що в Україні працює значна кількість підприємств-природокористувачів – законодавство щодо бухгалтерського обліку у видобувній сфері є порівняно обмеженим та знаходиться на стадії змін. Такі компанії ведуть облік та складають фінансову звітність за відповідними стандартами ведення обліку, класифікацію яких подано в додатку В.

У системі Міжнародної системи фінансової звітності є два центральних стандарти, що регулюють облік видобувних галузей: МСФЗ 6 «Розвідка та



оцінка запасів корисних копалин» [32] та КТМФЗ 20 «Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі» [24].

Звідси МСФЗ є галузевим і досить обмеженим, оскільки не регулює всі особливості обліку видобувної галузі, а застосовується лише до видатків на розвідку та оцінку і не розглядає інші аспекти обліку компаніями, які займаються розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин.

КТМФЗ 20 «Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі» застосовується до обліку витрат на зняття порожньої породи, понесених у кар'єрі на етапі добування («витрати на розкривні роботи на етапі добування»).

Основними питаннями цього тлумачення є:

- 1) визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як активу;
- 2) первісна оцінка активу розкривних робіт;
- 3) подальша оцінка активу розкривних робіт.

МСБО 1 [26] визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

Мета МСФЗ 10 [31] полягає у встановленні принципів подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання.

Звіт про управління українськими підприємствами потребує складати Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній» № 2013/34/ЄС [2]. По суті, Директива ЄС у питанні віднесення підприємств до видобувачів корисних копалин робить акцент саме на видах економічної діяльності. Тому в системному трактуванні до категорії господарюючих суб'єктів, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, включаються тільки ті підприємства, які займаються гірничо-видобуванням.

Директива ЄС 2014/95/ЄС [3], котра вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС, закріпила поняття та мету Звіту про управління в Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»» щодо удосконалення деяких положень.

В українське законодавство аналогічну вимогу було імплементовано шляхом внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Закон № 996-XIV) [38]. Зміни було внесено Законом України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII, який набрав чинності 01.01.2018 р. Отже, в Україні Звіт про управління з'явився на 5 років пізніше, ніж в Європі.

Закон № 996-XIV установлює правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. Він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести облік і подавати звітність тощо.

Варто зазначити, що лише у двох статтях даного Закону (ст. 1 та ст. 11) є інформація щодо звіту про управління. Зокрема, в ст. 1 наведено лише визначення терміну «звіт про управління», проте в ст. 11 зазначено, що середні підприємства мають право не відображати у Звіті про управління нефінансову інформацію, а мікропідприємства та малі підприємства взагалі звільнено від обов'язку подавати цей звіт. Отже, виходячи з цього, повноцінний Звіт про управління зобов'язані подавати лише великі підприємства.

Паралельно цьому обов'язковим для всіх діє Порядок подання фінансової звітності № 419 [49]. З нього можна дізнатися про те, в які строки, з якою періодичністю і кому необхідно подавати фінансову звітність.

16 листопада 2018 року набув чинності Закон України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях» [40], що визначає правові засади регулювання та організації збирання, розкриття та поширення

інформації з метою забезпечення прозорості та запобігання корупції у видобувних галузях в Україні.

Також цим законом встановлено склад Звіту про платежі на користь держави (ст. 6) та постановою Кабінету Міністрів України №858 «Деякі питання забезпечення прозорості у видобувних галузях» [18] затверджені його форму. По суті, Звіт про платежі на користь держави – це документ, що містить узагальнену інформацію про діяльність суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях або заготівлю деревини, а також деталізовану інформацію про податки та збори, інші платежі, що були сплачені або належні до сплати на користь держави відповідно до закону.

Підприємства цієї галузі економіки застосовують ті ж самі національні стандарти обліку, як і в будь-якій іншій сфері. Із 1 січня 2009 року набуло чинності П(С)БО 33 «Витрати на розвідку корисних копалин» [45]. Цей документ розроблений на основі МСФЗ 6. Він регулює облік у період від отримання прав на розробку до встановлення економічної доцільності видобутку сировини і палива, а також визначає 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 запасів корисних копалин, залишаючи поза увагою етап дослідно-промислової розробки родовищ, власне, добування природних ресурсів та етап ліквідації родовища і проведення робіт з відновлення природного середовища.

У положенні розглянуті наступні питання: дано визначення пошукових активів, наведені ознаки і приклади матеріальних і нематеріальних активів, порядок оцінки пошукових активів при визнанні та подальша оцінка, умови припинення визнання пошукових активів і вимоги до розкриття інформації в бухгалтерській звітності.

Крім того, Міністерством екології та природних ресурсів України затверджено Наказ від 14.03.2016 № 97 «Про затвердження форм звітності

щодо обліку запасів корисних копалин та інструкцій з їх заповнення» [50], де додаються:

1) форма звітності № 5-ГР (тверді горючі, металічні та неметалічні корисні копалини) (річна) «Звітний баланс запасів корисних копалин» та Інструкція щодо її заповнення;

2) форма звітності № 6-ГР (нафта, природний газ, конденсат, етан, пропан, бутан, гелій) (річна) «Звітний баланс запасів корисних копалин» та Інструкція щодо її заповнення.

Методичні рекомендації зі складання звіту про управління [42] рекомендуються підприємствам, які відповідно до законодавства складають звіт про управління. У ньому наводяться інформація щодо змісту, порядку складання та розкриття інформації у звіті про управління. Натомість форму і методику складання Звіту про платежі на користь держави (приміром, в розрізі добування вугілля) має розробляти профільне відомство – Міненерговугілля, але на сьогодні воно розробило тільки незатверджений проект такого звіту. По факту виходить – вимога подавати Звіт є, але форми його немає.

Слід також зауважити, що будь-яка видобувна діяльність пов'язана з впливом на навколишнє середовище. Одним з інструментів управління таким впливом є податкове регулювання, яке представлене ПКУ.

Таким чином, регулювання обліку та оподаткування діяльності видобувних компаній нараховує безліч нормативних актів, які здебільшого не в повному обсязі конкретизують деякі аспекти.

## РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЗДІЙСНЕННЯ ОБЛІКУ ТА РЕСУРСНОГО ОПОДАТКУВАННЯ У ВИДОБУВНІЙ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ

### 2.1 Загальна економічна характеристика видобувної галузі України

Видобувна промисловість України – сукупність галузей, основне завдання яких є видобування сировини й палива з глибин землі, вод та лісів. Основна увага в роботі приділяється видобутку корисних копалин, оскільки Україна займає одне з провідних місць у світі за обсягами мінеральних ресурсів (рис.2.1).

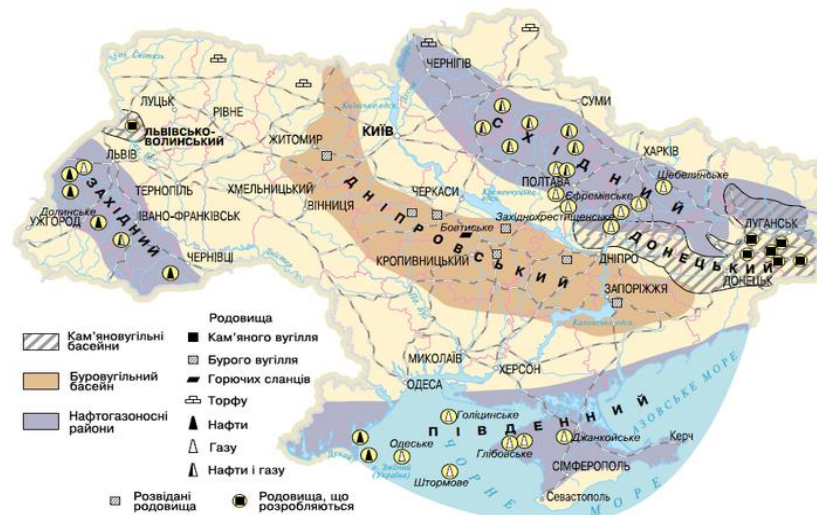


Рисунок 2.1 – Основні родовища корисних копалин України

Джерело: [17]

До того ж вже станом 2019 р. в Україні налічували 2233 поклади горючих корисних копалин, 147 – рудних, 4676 – нерудних. Так, в Україні у значних обсягах видобувалося кам'яне вугілля (2% світового видобутку), залізні та марганцеві руди (4% та 10% відповідно), графіт (4%), каолін (18%), уранові (2%), титанові, цирконієві руди та ін. [59]

Серед усіх галузей добувна входить до десятки лідерів за величиною чистого доходу по країні станом на 2020 р. (рис.2.2)

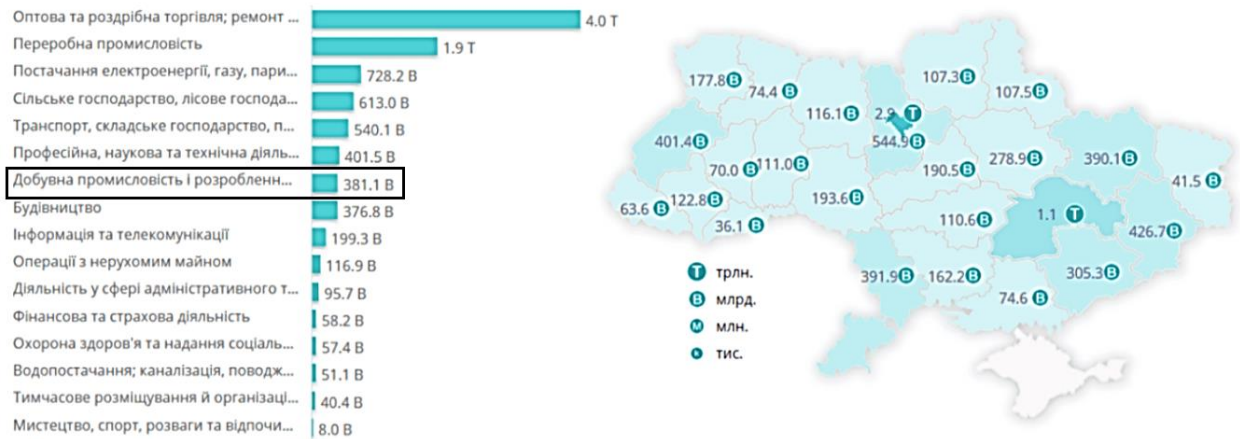


Рисунок 2.2 – Розподіл чистого доходу за галузями та регіонами України у 2020 році серед активних підприємств

Джерело: [11]

Навіть той факт, що в Україні відкрито чимало покладів нафти і природного газу, недостатньо для того, щоб вона тільки повністю забезпечувала потреби громадян. За видобутком нафти наша держава займає 46 місце у світовому рейтингу та 7 – у європейському, крім того, вона посідає 32 та 4 місця відповідно за видобутком природного газу.

Крім того, в діяльність гірничодобувних підприємств входять також додаткові процеси: дроблення, сортування, сушіння, очищення, рафінування і агломерація вугілля і руд, зневоднення і опріснення нафти, зрідження природного газу та ін. Продукція цієї галузі є сировиною для переробних заводів, будівництва, транспортної системи.

З кожним роком кількість підприємств гірничодобувної промисловості постійно зростає. У 2020 р. кількість бізнес-суб'єктів даної сфери становило 1660 шт., при тому, що у 2018 р. – 1327 шт., а це більше на 333, що свідчить про непогану динаміку приросту, зважаючи на економічну кризу в країні (рис. 2.1).

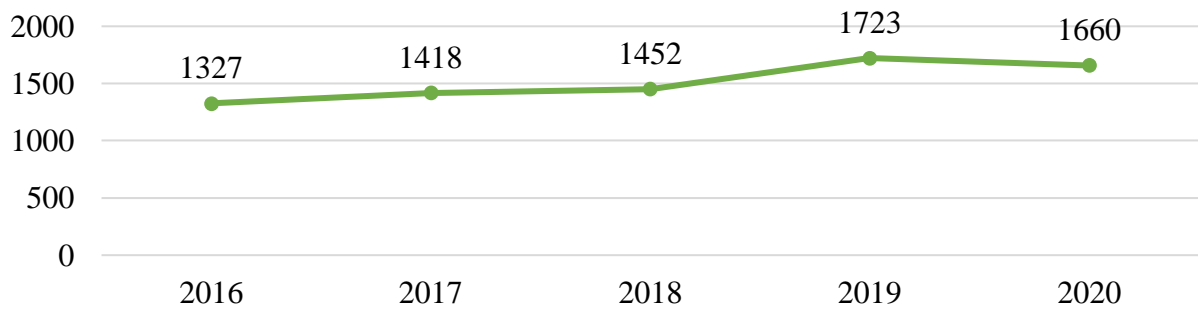


Рисунок 2.3 – Кількість підприємств добувної галузі України 2016-2020 рр.

*Джерело: розроблено автором на основі [36]*

Так, найбільші видобувні компанії це: АТ «Укргазвидобування», ПАТ «Укрнафта», ПрАТ «Нафтогазвидобування», ТОВ «Енерго-сервісна компанія «Еско-Північ», ПрАТ «ВК Укрнафтобуріння» тощо.

Обсяг виробництва і реалізації продукції є взаємозв'язаними, будучи збалансованими. На першому місці, зважаючи на обмежені виробничі можливості й великий попит, стоїть обсяг виробництва продукції. Головною метою аналізу обсягів виробництва та реалізації продукції гірничодобувних підприємств є зростання обсягів реалізації рентабельної продукції за рахунок збільшення частки ринку й досягнення максимального прибутку; виявлення найдоцільніших шляхів нарощення обсягу випуску і підвищення її якості; обстеження внутрішніх запасів зростання обсягу виробництва.

Аналіз обсягів виробництва і реалізації продукції кладе свій початок із проведення аналізу динаміки обсягу вище згаданих показників (додаток Г, рис. 2.4).

На графіку видно, що за п'ять років обсяг виробництва зріс на 34 %, а обсяг реалізації – на 51%, що є досить позитивним. Проте, якщо в попередні роки була незначна різниця між темпами зростання виробництва і реалізації продукції, коли обсяги виробленої продукції переважували обсяги реалізації, то це явище свідчить про накопичення залишків не розпроданої продукції, а також за яку не сплачено покупцями. Проте вже з 2019 по 2020 р. показники мали наближені значення, що говорить про гарний симбіоз процесів видобутку та реалізації сировини.

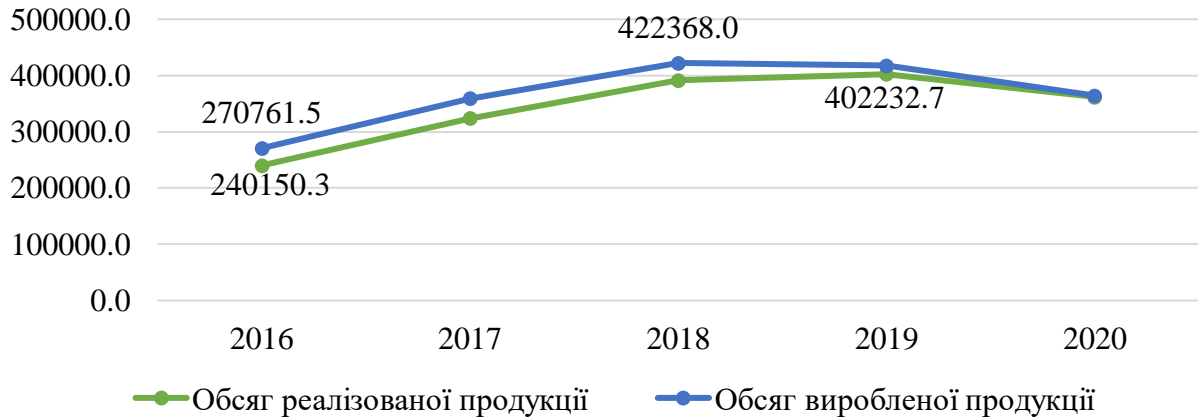


Рисунок 2.4 – Динаміка обсягів виробленої та реалізованої продукції підприємств добувної галузі 2016-2020 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [56]

Варто зазначити, що найбільш вагоме значення у суцільному обсязі продукції займає видобування кам'яного вугілля, природного газу, руди, піску та крихти з травертину (рис. 2.5). Усі вищезгадані позиції з кожним роком кількісно збільшувались, окрім вугілля, обсяг видобутку якого зменшився майже на 20% (додаток Д).

|                            |      |      |        |      |      |        |
|----------------------------|------|------|--------|------|------|--------|
| Сіль, млн.т                | 2.1  | 1.8  | 2.2    | 2.1  | 2    |        |
|                            | 0.5  | 0.5  | 0.5    | 0.5  | 0.3  |        |
| Глина, млн.т               |      | 0.8  | 0.10.1 | 0.4  | 0.3  |        |
| Крихта з травертину, млн.т | 1.8  | 2.4  | 2.1    | 1.8  | 1.7  | ■ 2016 |
|                            | 12.7 | 14.6 | 14.2   | 12.7 | 16   | ■ 2017 |
|                            | 10   | 14.3 | 13.7   | 14.1 | 15.5 | ■ 2018 |
| Піски, млн.т               | 2.2  | 2.2  | 1.9    | 2.6  | 2    | ■ 2019 |
|                            | 0.1  | 0.1  | 0.2    | 0.3  | 0.4  | ■ 2020 |
| Вапняк, млн.т              | 7.6  | 6.6  | 6.1    | 6.9  | 7    |        |
|                            | 1.3  | 1.5  | 1.4    | 1.4  | 1.5  |        |
| Руда, млн.т                | 55.2 | 50.8 | 53.1   | 51.7 | 50.9 |        |
|                            | 19.9 | 20.5 | 20.8   | 20.5 | 20.2 |        |
| Газовий конденсат, млн.т   | 0.7  | 0.7  | 0.7    | 0.7  | 0.8  |        |
|                            | 1.8  | 1.5  | 1.6    | 1.7  | 1.7  |        |
| Вугілля кам'яне, млн.т     | 30.2 | 24.2 | 26.3   | 25.5 | 24.2 |        |

Рисунок 2.5 – Динаміка виробництва окремих видів продукції добувної галузі України за 2016-2020 рр. (млн т)

Джерело: розроблено автором на основі [36]



Кожна галузь народного господарства має свою специфіку, яка безпосередньо впливає на створення, використання та відтворення основних засобів. На склад основних засобів видобувних бізнес-суб'єктів впливають властиві їм галузеві особливості з вагомими обсягами робіт, пов'язаних з розкриттям родовищ корисних копалин.

Якщо розглядати рис. 2.6 – зміна первісної вартості ОЗ видобувної промисловості України за 2016-2020 рр., на перший погляд, демонструє позитивну динаміку, особливо у 2020 р. (53 млрд грн). Порівняно з 2016 р. у 2020 р. первісна вартість основних засобів зросла на 27% або на 110 млрд грн. Але таке збільшення в основному пов'язане з постійними переоцінками та індексаціями їх вартості, особливо у кризові часи, а також спотворенням даних у фінансовій звітності компаній щодо їх вартості. Так, наприклад, у 2017 р. вартість ОЗ з урахуванням індексації та переоцінки відрізнялася від вартості без індексації та переоцінки на 1,4%, а у 2018 р. – 1,2% при індексу інфляції 113,7 та 109,8% [19] відповідно.

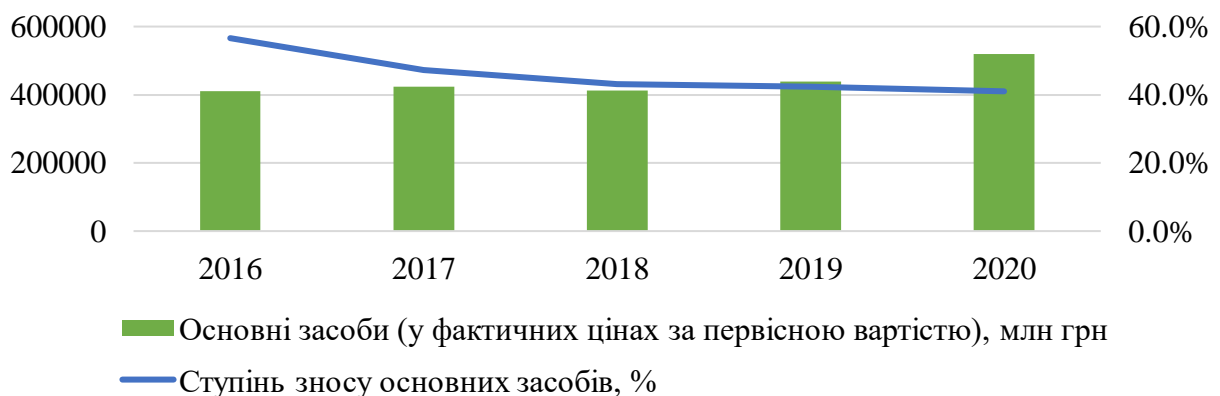


Рисунок 2.6 – Динаміка вартості основних засобів у розрізі їх ступеню зносу підприємств добувної галузі 2016-2020 рр.

Джерело: розроблено автором на основі [36]

Оцінюючи ступінь зносу ОЗ компаній України, слід зазначити, що неабияка частка будівель, споруд, передавальних пристроїв, машин та обладнання, транспортних засобів тощо практично повністю фізично зношена і морально застаріла: у 2016 р. рівень зношеності основних засобів досяг 57%.

Втім, протягом наступних чотирьох років виявляється позитивна тенденція постійного зниження зношеності ОЗ, що є наслідком збільшення обсягів інвестицій у розширення та осучаснення основних засобів та вдосконалення амортизаційної політики – порівняно з 2016 р. у 2020 р. показник знизився майже на 16%.

Аналіз фінансових результатів підприємств добувної галузі в сьогоденних умовах розвитку економіки України, може надати побічні аргументи прогресу чи регресу економіки, а також розкрити тренди розвитку та зросту бізнесу на рівні економіки держави та за регіонами.

Так, за допомогою розрахунків та результатів даних додатку Г, було побудовано графік, який відображає динаміку фінансових результатів до оподаткування у розрізі чисельності найманих працівників на підприємствах добувної галузі (рис. 2.7).



Рисунок 2.7 – Динаміка фінансових результатів до оподаткування у розрізі чисельності найманих працівників добувної галузі України 2016-2020 рр.

(млн грн)

*Джерело: розроблено автором на основі [36]*

Відповідно до рис. 2.7, можна стверджувати, що динаміка протягом аналізованих років досить нестабільна. Найменший прибуток до оподаткування підприємства-добувачі отримали у 2016 р. (23,5 млрд грн), а найбільший – у 2018 р. (107 млрд грн), проте якщо порівнювати 2016 і 2020 рр., то даний показник зріс на 146%. Крім того, впродовж даного проміжку часу

стабільно зменшувалась кількість найманих працівників у даній галузі, а саме на 23%.

Слід зазначити, що в період кризи більшість видобувних підприємств вживали заходів щодо звільнення працівників, запроваджуючи новітні технології та здійснюючи технологічне відродження виробництва, а також відокремлення непрофільних та непромислових відділів, зокрема передачу частини завдань та бізнес-процесів стороннім виконавцям. У результаті плінність кадрів в галузі в цілому характеризувався перевищенням показників вибуття над даними найму.

Однак, незважаючи на загальну картину прибутковості видобувної галузі, необхідно враховувати й факт існування збиткових підприємств сфери (рис. 2.8).

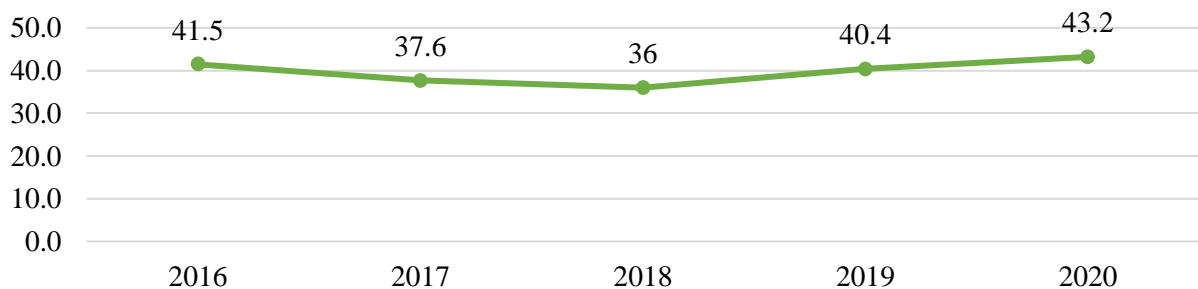


Рисунок 2.8 – Частка збиткових підприємств добувної галузі у загальній кількості добувних підприємств України 2016-2020 рр., %

*Джерело: розроблено автором на основі [36]*

Отже, виходячи з даних Державної служби статистики, у 2020 р. працювало 43,2% збиткових компаній від усіх підприємств видобувної галузі, це на 2% більше ніж у 2016 р. Логічним чином відбулось те, що у 2018 році галузь принесла найбільше прибутку, у цьому ж році було зафіксовано найменшу частку збиткових суб'єктів господарювання (36%). Звідси, чим нижче рівень прибутку, тим вище частка збиткових компаній, саме це доводять показники 2020 року.

Низка показників прибутковості використовується як найважливіший інструмент інвестиційної політики для аналізу ефективності управління

гірничими підприємствами та визначення їх майбутнього добробуту. На рис. 2.9 відображено результати наших розрахунків показнику рентабельності діяльності добувних підприємств.

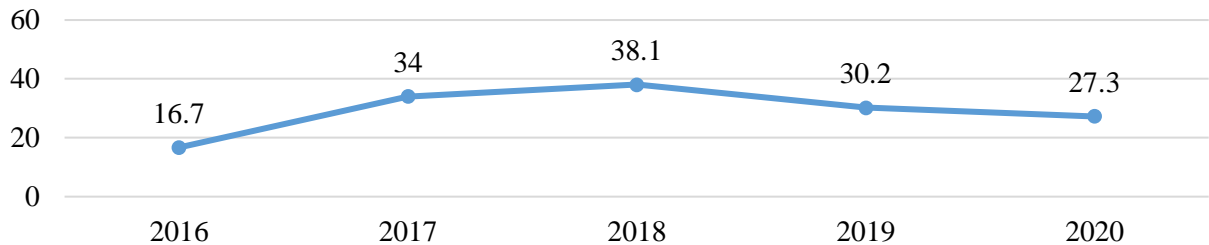


Рисунок 2.9 – Рентабельність операційної та усієї діяльності добувних підприємств України 2016-2020 рр., %

*Джерело: розроблено автором на основі [36]*

На основі наведених даних можна зробити висновок, що рівень рентабельності діяльності підприємств добувної галузі у 2020 році зріс на 10,6%. Ураховуючи це, керівництво концентрує свої зусилля на антикризових заходах, зміні пріоритетів розвитку, адже увага будь-якого керівника повинна бути зосереджена на розмірі отриманого прибутку, показниках прибутковості, доцільному використанню всіх можливостей бізнесу.

Отже, виходячи з інформації представленої в п.2.1, можемо констатувати, що економічна ситуація у видобувній промисловості України залишається нестабільною – кризові явища продовжують негативно відбиватись на результатах виробничо-господарчої діяльності та фінансових станах фірм.

## 2.2 Загальні особливості обліку інвестиційного проекту з видобування та переробки природних ресурсів

У системі бухгалтерського обліку компаній добувної сфери діяльності, ведуться проектні роботи, зокрема з розробки родовищ мінеральних ресурсів, які зазвичай є довгостроковими та дорогими. Враховуючи це, життєвий цикл інвестиційного проекту нараховує декілька фаз: підготовчий етап, власне експлуатація та етап закриття і ліквідації родовищ/свердловин, що, в свою чергу, мають окремі фази для здійснення обліку (рис.2.10).



Рисунок 2.10 – Модель здійснення обліку на підготовчому етапі видобування корисних копалин

Джерело: розроблено автором

Підготовчий етап (рис. 2.10) складається з передрозвідувальної фази, етапу розвідки та оцінки корисних копалин та розробки родовищ. В основному, тут більшість витрат пов'язані з придбанням землі, отриманням дозволу на розвідку або проведенням розвідки та оцінки корисних копалин. Відповідно вони капіталізуються й обліковуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим їх переведенням до необоротних активів (рахунок 10 «Основні засоби» або 12 «Нематеріальні активи»). Потім у процесі операційної діяльності амортизуються та згодом переносяться на продукт видобутку.

Витрати, спрямовані на підготовку і розробку родовищ можуть мати два шляхи відбиття в обліку та перенесення на собівартість продукції. Частина з них, пов'язана зі зведенням шахт, розроблення свердловин, аналогічно капіталізується як необоротні активи, з наступною амортизацією.

Інший випадок стосується витрат на розробку кар'єрів з видобування вугілля, руди чи нерудних матеріалів відкритим способом, що піддаються попередній капіталізації за рахунок витрат майбутніх періодів (рахунок 39). Порядок їх включення до собівартості видобутих ресурсів визначається відповідно до облікової політики кожного бізнес-суб'єкту.

Другим етапом є власне видобуток, облік на якому ведеться на засадах операційної діяльності промислового підприємства (рис. 2.11).

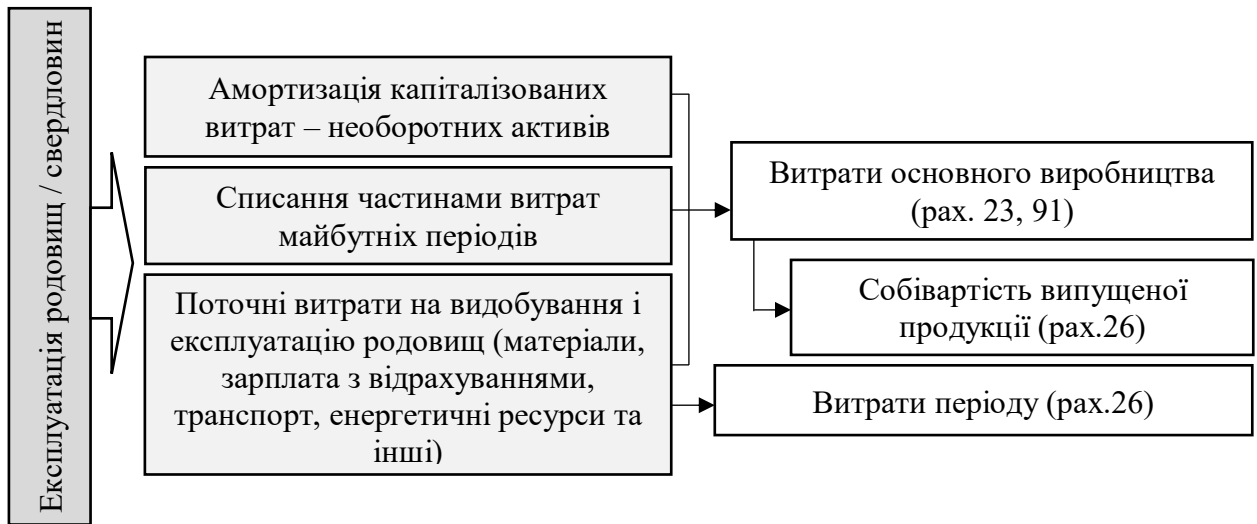


Рисунок 2.11 – Модель здійснення обліку на етапі експлуатації родовищ/свердловин для видобування корисних копалин

*Джерело: розроблено автором*

Витрати на видобуток включають: ціна матеріалів і запасних частин, використаних у ході видобування; заробітну плату виробничого колективу та відповідні нарахування; податки та платежі, які утримуються з добування природних ресурсів; витрати на охорону довкілля; витрати на експлуатацію та відновлення свердловин, виробниче спорядження та інфраструктуру тощо.

При цьому минулі витрати, понесені на першому етапі і капіталізовані в основні засоби або інші необоротні активи, амортизуються з віднесенням даної суми до загальновиробничих (91 рахунок), адміністративних (92 рахунок) або інших витрат (93 рахунок). Так само, до витрат операційної діяльності відносяться й витрати майбутніх періодів, зокрема частинами згідно із затвердженою обліковою політикою з наступним віднесенням до собівартості запасів чи готової продукції.

Окремо розглянемо приклад як обліковується екологічний податок. Приміром, видобувне підприємство у I кварталі 2021 р. здійснило викиди в атмосферне повітря: сірководню обсягом 2 т і фенолу у розмірі 3,5 т. Ставки екологічного податку за викиди в атмосферу стаціонарними джерелами забруднення встановлені п. 243.1 ПКУ. Таким чином, сума податку (Ек) за I квартал 2021 р. становитиме:  $E_k = 2 \times 8273,63 + 3,5 \times 11685,10 = 16547,26 +$

40897,85 = 57445,11 грн. Відображення нарахування екологічного податку в обліку фірми показано у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Відображення нарахування екологічного податку в обліку суб'єкта господарювання за викиди стаціонарними джерелами забруднення

| № з/п | Зміст операції  | Д-т    | К-т    | Сума, грн |
|-------|---|--------|--------|-----------|
| 1     | Нараховано екологічний податок до сплати за I кв. 2021 р. | 92     | 641/ЕП | 57445,11  |
| 2     | Сплатено екологічний податок до бюджету                   | 641/ЕП | 311    | 57445,11  |

*Джерело: складено автором*

Аналогічно цьому нараховується і рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин, приміром, якщо підприємство нарахувало рентну плату за користування надрами для видобування корисних копалин у сумі 5000 грн. (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Відображення в обліку підприємства нарахування рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин

| № з/п | Зміст операції   | Д-т    | К-т    | Сума, грн |
|-------|--|--------|--------|-----------|
| 1     | Нарахування рентної плати                                      | 23     | 641/РП | 5000,00   |
| 2     | Перераховано до бюджету з поточного рахунку суму рентної плати | 641/РП | 311    | 5000,00   |

*Джерело: складено автором*

На останньому етапі обліку підпадають роботи і витрати щодо закриття родовищ, пошуку джерел їх фінансового забезпечення (резервів, інших забезпечень), оскільки доходи від діяльності також відсутні (рис. 2.12).



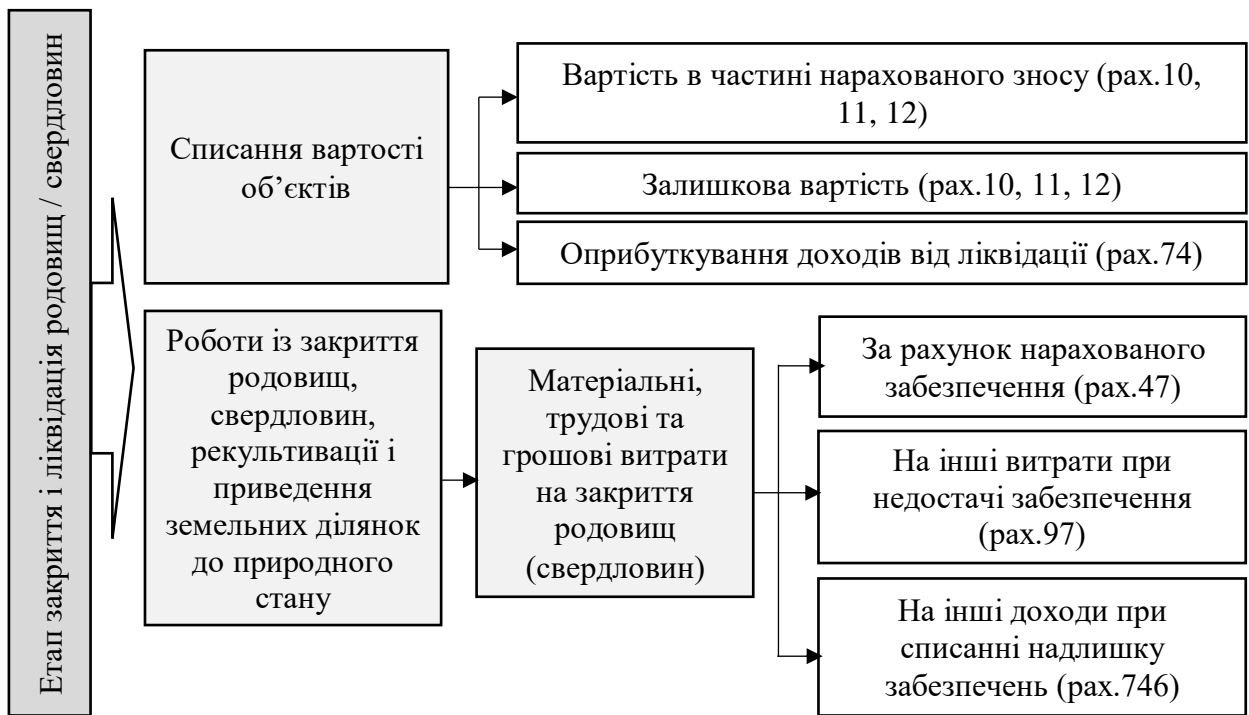


Рисунок 2.12 – Модель здійснення обліку на етапі закриття і ліквідації родовищ/свердловин для видобування корисних копалин

Джерело: розроблено автором

Ваговитим об'єктом обліку виступають витрати на ліквідацію родовищ/свердловин. Списання вартості об'єктів чиниться за рахунок обліку їх вартості в частці нарахованого зносу в залежності різновиду активів, розрахунку залишкової вартості і зрештою оприбуткування доходів (рахунок 74). Фактично облік робіт із закриття родовищ з урахуванням матеріальних, трудових та грошових витрат здійснюється за рахунок забезпечень (рахунок 47), також списуються недостачі на інші витрати (97 рахунок), або на інші доходи, якщо є надлишок забезпечень (746 рахунок).

Тому при формуванні облікової політики суб'єктів з видобування природних ресурсів, цим питанням слід приділити особливу увагу, зокрема з ціллю чіткого визначення правил обліку згідно з українськими нормами законів і положень, національними та міжнародними обліковими стандартами. У цілому, із врахуванням процесів і робіт, на будь-якій стадії відображаються особливості обліку капіталізованих та поточних витрат, створення резервів (забезпечень) на покриття витрат майбутніх періодів.

### 2.3 Аналіз стану екологічного оподаткування підприємств видобувної галузі України на шляху до сталого розвитку

Добувна промисловість є базою галузей виробництва, тому вона грає велику роль в економіці країни. Стан і розвиток гірничодобувної промисловості щільно прив'язаний до стану і розвитку економіки держави.

Через вдале географічне положення, Україна входить до лідерів гірничодобувних країн за обсягами виробництва ряду корисних копалин, надлишки яких експортуються. Домовленість з Європейським Союзом та вступ у дію Зони вільної торгівлі – допомагають Україні економічно розвиватися.

Ступінь розвитку промисловості слід оцінювати через її внесок у ВВП. Якщо порівняти ВВП з 2010 до 2021 р, то у середньому він щорічно зростав на 16,2% [14]. Проте, частка від добувної промисловості, якщо зіставити 2010-2020 рр., знизилась з 5,7% до 4,5% (рис.2.13).

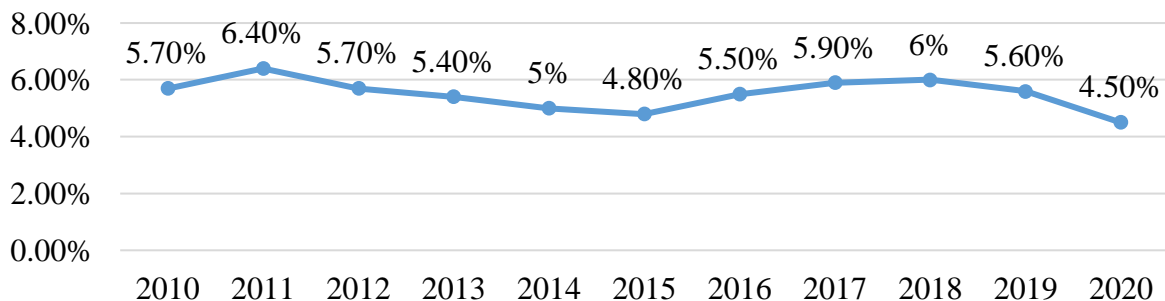


Рисунок 2.13 – Динаміка частки добувної галузі в структурі ВВП на 2010-2020 рр., %

*Джерело: складено автором за даними [58]*

Так, ураховуючи нинішнє становище в країні, можна припустити, що показники демонструватимуть тенденцію до зниження. Адже з 2014 року, у зв'язку з військовим конфліктом на сході держави, анексією півострову Крим та повномасштабною війною у 2022 р., видобувна сфера втратила свій потенціал видобутку, тому дослідження аналізу діяльності підприємств

видобувного сектору і його впливу на довкілля є особливо актуальним на даному етапі економічного розвитку держави.

Згідно з даними Реєстру великих платників податків за 2022 р. найбільше податків у розрізі добувної промисловості сплатило НАК «Нафтогаз України», що видобуває близько 90% нафти і газу в Україні. Крім того, у цей перелік ввійшли цілий ряд інших добувних підприємств, серед яких: АТ «Укргазвидобування» (добування природного газу), ПАТ «Укрнафта» (добування сирової нафти), ПАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат» (добування залізних руд), ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля» (добування кам'яного вугілля) та ін. [16]

Втім, щоб дослідити розвиток добувної галузі в Україні, потрібно спершу проаналізувати обсяги видобутку корисних копалин. Взявши до уваги рис. 2.14, можемо спостерігати як видобуток корисних копалин поступово збільшувався впродовж 2012-2018 рр., а потім показник спадав до 2020 р., але не критично, втім загалом за весь аналізований період він збільшився на 116,9%, що є позитивним явищем.

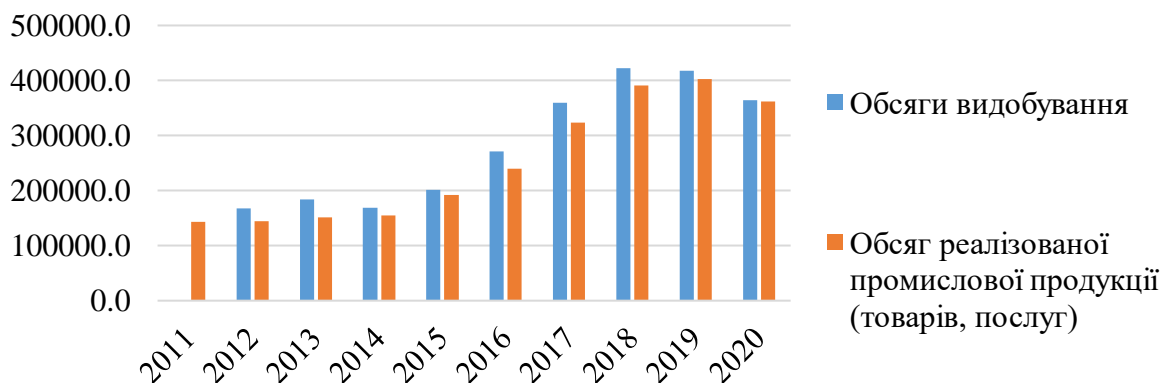


Рисунок 2.14 – Динаміка обсягів видобування корисних копалин та реалізованої промислової продукції підприємств добувної галузі України за 2011-2020 рр. (млн грн)

*Джерело: складено автором за даними [36]*

Слід зазначити, що всі графіки щодо динаміки показників добувної галузі відображають дані, які за 2011-2013 роки наведені без урахування

тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя, а за 2014-2020 рр. без частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Дивлячись на графік, можна сказати, що у середньому обсяги видобутку щорічно збільшувалися на 10,2%, а обсяг реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) у 2020 році порівняно з 2011 роком збільшився на 151,6%, та у середньому збільшувався на 10,8% щорічно. Ми бачимо, що максимальне значення було зафіксовано у 2019 р, а мінімальне – у 2011.

Причиною таких високих показників є вплив інвестиційної діяльності, адже добувна промисловість – одна із найпривабливіших галузей в Україні для закордонних та вітчизняних інвесторів. Їх задовольняє недорога робоча сила та географічне положення вигідно спрямоване до Європейського ринку. Проте серед причин незначного спаду показників у 2020 р. – пандемія COVID-19.

За даними Звіту Міністерства економіки України скорочення виробничих показників у добувному секторі (-3% у січні 2020 р. порівняно з 2019 р.) відбулось через скорочення попиту на вугілля ТЕЦ та ТЕС через проведення робіт щодо налагодження установок та технічного переобладнання на деяких енергетичних об'єктах, а також високого рівня запасів природного газу у підземних резервуарах. З іншого боку, виснаження наявних газових і нафтових родовищ і вугільних шахт гальмувало розвиток промисловості.

Крім того, у звіті також йшлося про те, що у січні 2021 р. після відновлення зростання у грудні 2020 р. (на 5,3%), було зафіксовано зниження на рівні 4%. Це виникло в умовах впливу негативних факторів, посилених дією локдауну у січні того року, що привело до уповільнення виробничої діяльності [35].

Загальний аналіз динаміки фінансових результатів, доданої вартості за витратами виробництва та капітальних інвестицій підприємств за декілька років дає можливість зрозуміти не тільки загальну наявність прибутку (збитку), а і визначити тенденції розвитку обраної галузі (зростання, спад)

(рис. 2.15). Крім того, як свідчить світова практика, капітальні інвестиції є вагомим прискорювачом виробництва, основою стабільного економічного зростання підприємств, а також економіки країни.

На рис. 2.15 видно, що фінансові результати з 2012 р. мали незначний спад, але 2015 р. став поштовхом до росту показника протягом 4 років поспіль, проте у 2020 р. зафіксовано спад динаміки через пандемію COVID-19. Утім, у 2020 році порівняно з 2011 роком даний показник збільшився на 90,4%, що говорить про ефективність діяльності добувної галузі України.

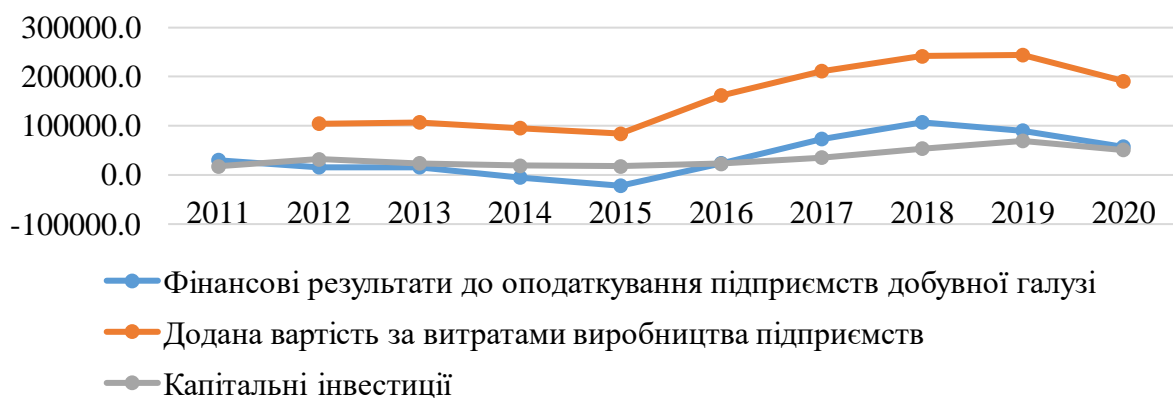


Рисунок 2.15 – Динаміка фінансових результатів до оподаткування, доданої вартості за витратами виробництва та капітальних інвестицій підприємств добувної галузі України за 2011-2020 рр. (млн грн)

Джерело: складено автором за даними [36]

Додана вартість за витратами виробництва йде паралельно з показниками фінансових результатів, та у 2020 році порівняно з 2012 роком збільшилась на 83,2%, тобто зросла на 7,9% у річному обчисленні. До того ж у 2019 р. спостерігалось максимальне значення, а внаслідок впливу пандемії, показник почав падати. Високий рівень доданої вартості стає необхідною умовою досягнення підприємствами даної галузі стійкого й довготривалого ділового успіху, а також є одним з ключових чинників конкурентоспроможності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

Як бачимо, впродовж 2011-2016 рр. капітальні інвестиції мали доволі низькі та сталі значення, адже процес залучення капітальних інвестицій в

економіку України, зокрема у добувну галузь, досить загальмований впливом політичної та економічної криз. У середньому капітальні інвестиції щорічно зростали на 12,5%, але цього, як виявилось, було замало, позаяк в країні активізувались інфляційні процеси. На додачу, значною мірою стримання інвестиційного процесу в Україні спричинене корупцією органів державної влади, високим податковим навантаженням та недосконалою законодавчою базою, передусім у сфері захисту прав інвесторів.

Державна служба статистики України публікує відкриті статистичні дані, що стосуються впливу добувної галузі на навколишнє природне середовище та реалізації природоохоронних заходів (додаток Е). Цікаво те, що попри зменшення обсягу видобутку у 2020 р., обсяг утворених, видалених відходів у спеціально відведених місцях й об'єкти та, відповідно, загальний обсяг відходів, накопичених протягом експлуатації, у спеціально відведених місцях та об'єктах збільшилися. Однак зменшилися у 2020 р. такі показники як обсяг утилізованих та спалених відходів.

Так, у 2020 р. порівняно з 2011 р. обсяг утворених відходів збільшився на 18578 тис. т або на 4,2%. Максимальний приріст спостерігався у 2019 році (89182,6 тис. т), втім мінімальний зафіксовано у 2014 р. (-90261,7 тис. т). У середньому щорічно даний показник збільшувався на 0,5%.

Такий показник як обсяг утилізованих відходів у 2020 р. порівняно з 2011 р. зменшився на 52843,6 тис. т або на 34,5%. Максимальний приріст був у 2017 р. (15426 тис. т), а мінімальний – у 2014 р. (-37453 тис. т). Тож у середньому щорічно він скорочувався на 4,6%. Аналогічна ситуація склалася із показником обсягу спалених відходів. У 2020 році порівняно з 2011 роком він зменшився на 31,2 тис. т або на 3%. Звідси, максимальний приріст відзначився у 2015 році (190 тис. т), однак мінімальний – у 2013 р. (-283,2 тис. т). У середньому обсяг спалених відходів щорічно скорочувався на 0,3%. Аналіз показників свідчить про свідоме поводження з відходами.

Проте, інакшу тенденцію показав обсяг видалених відходів у спеціально відведених місцях та об'єкти, а саме у 2020 році порівняно з 2011 роком він

збільшився на 9,8%. Крім того, загальний обсяг відходів, накопичених протягом експлуатації, у спеціально відведених місцях та об'єктах у 2020 р. порівняно із 2011 р. також збільшився на 8,8%. Звідси підприємствам-добувачам слід відповідальніше ставитися із утворення відходів і оптимізувати процес їх утилізації.

На додачу проаналізуємо окремо обсяги викидів в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин і діоксиду вуглецю (рис. 2.16). Дивлячись на графік, ми бачимо, що найбільше обсягів викидів забруднюючих речовин було зафіксовано в 2013 р., зокрема, згідно з даними Державної служби статистики, то значні показники викидів таких речовин стаціонарними джерелами забруднення мали Донецька, Дніпропетровська та Луганська області.

Втім загалом даний показник поступово знижувався впродовж 2011-2020 рр., причому в 2014 р. відбувся помітний спад. Таке явище можна пояснити тим, що статистичні дані не враховуються саме з 2014 р. частин окупованих територій східних областей України через збройну агресію Росії, зміну структури експорту та виробництва промислової продукції.

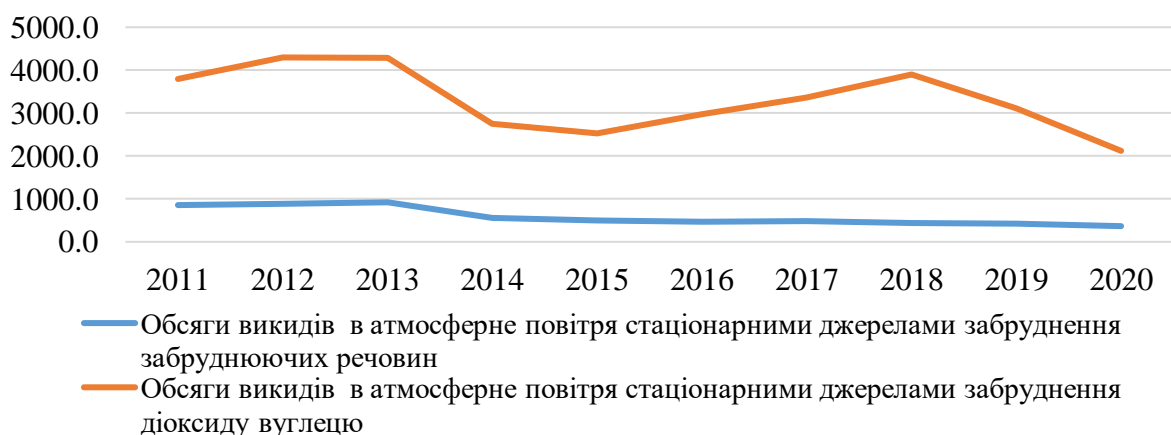


Рисунок 2.16 – Динаміка обсягів викидів в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин та діоксиду вуглецю протягом 2011-2020 рр. (тис. т)

Джерело: складено автором за даними [36]

Діоксид вуглецю є природною складовою атмосфери, але він має парникові властивості, відтак сприяє утриманню тепла на поверхні Землі і робить основний внесок у глобальне потепління. У 2012 р. було зафіксовано максимальне значення показнику викидів даного виду речовини, лідерами були такі області як: Донецька, Луганська, Запорізька та Харківська області. Так, протягом 2011-2013 рр. викиди більшали, але в 2014 р. стрімко впали, та протягом року зменшувались через події на сході країни. Однак, стан видобувної галузі стабілізувався, звідси, збільшувались до 2018 р. обсяги видобування, а це понесло за собою збільшення викиду діоксиду вуглецю, приблизно на той самий рівень як у 2011 р.

Утім у 2018 році обсяги викидів діоксиду вуглецю в атмосферне повітря почали спадати. Це пояснюється тим, що в даний період рішенням Кабінету Міністрів України схвалено «Стратегію низьковуглецевого розвитку України до 2050 року» [57]. Стратегія встановлює потребу у відокремленні економічного росту та соціального розвитку від проблеми зростання викидів парникових газів.

До того ж у 2019 році була прийнята Європейська промислова стратегія [5], яка передбачає модернізацію енергоємних галузей промисловості, скорочення викидів парникових газів та створення інструментів контролю за вуглецем. Дана стратегія створила основу для національних і корпоративних довготривалих політик, що передбачають безвуглецевий розвиток.

Так, у кінці 2019 року було прийнято Закон України «Про засади моніторингу, звітності та верифікації викидів парникових газів» [41]. Із метою реалізації положень цього закону Кабінетом Міністрів України прийнято постанови: «Про затвердження переліку видів діяльності, викиди парникових газів в результаті провадження яких підлягають моніторингу, звітності та верифікації» [46], «Про затвердження порядку здійснення моніторингу та звітності щодо викидів парникових газів» [48] та «Про затвердження порядку верифікації звіту оператора про викиди парникових газів» [47].

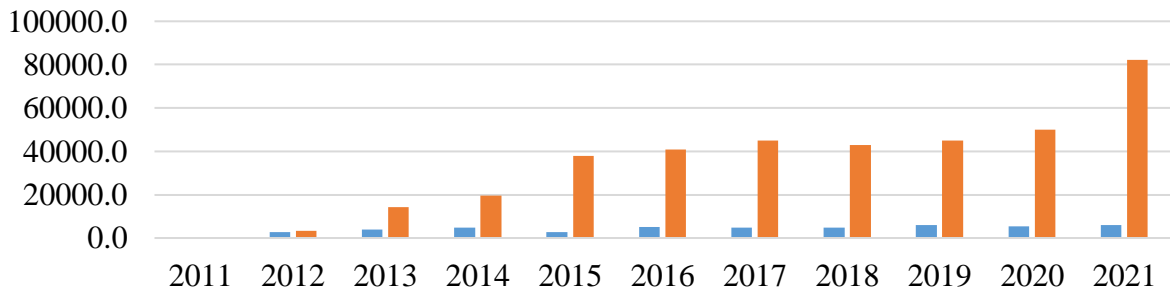


Також у 2020 році було оновлено законодавство України про спрощення залучення інвестицій та запровадження нових фінансових інструментів, а саме запровадження зелених облігацій [39] як окремого підвиду цінних паперів. Зазначений інструмент сприяє створенню умов для залучення коштів в екологічні проекти, що спрямовані на зменшення викидів в атмосферу та модернізацію відповідно до цілей прийнятої стратегії.

До того ж у цей період було оновлено проект Національного плану дій з енергоефективності до 2030 року [52], що визначають запровадження фінансових стимулів для промислових підприємств, модифікацію податку на викиди двоокису вуглецю, а також використання коштів, зібраних за рахунок податку на викиди двоокису вуглецю, для пільгових позик на заходи з підвищення енергоефективності. Згідно з цим документом 30 липня 2021 року уряд затвердив нову кліматичну ціль України, яка передбачає необхідність до 2030 року зменшити викиди парникових газів до рівня 35% порівняно з 1990 р. Крім того, було ухвалено Стратегію екологічної безпеки та адаптації до зміни клімату на період до 2030 року [54].

Отже, такі дії з боку уряду оцінюються позитивно, адже видно конкретні цілі та кроки подолання проблем з великими обсягами викидів. У зв'язку з цим, в рамках виконання умов Паризької угоди та цілей України зі зменшення викидів парникових газів окремі компанії видобувних галузей взяли за мету технологічне впровадження інноваційних рішень задля економічного зростання та зменшення викидів парникових газів в атмосферне повітря.

Важливими для аналізу розвитку добувної галузі України в аспекті оподаткування є обсяги податкових надходжень від екологічного податку та рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (рис. 2.17).



- Податкові надходження від екологічного податку
- Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин

Рисунок 2.17 – Обсяги податкових надходжень від екологічного податку та рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин підприємств добувної галузі України (млн грн)

*Джерело: складено автором за даними [36]*

З огляду на графік, потрібно зазначити, що середнє значення податкових надходжень від екологічного податку з 2012 р. до 2021 р. становило 4632,42 млн грн. Тому у середньому цей показник щорічно зростав на 8,7%. Втім середнє значення рентної плати за користування надрами для видобутку корисних за той самий період становило 38121,59 млн грн, що середньому щорічно зростало на 43,1%. Постійне збільшення надходжень від екологічного податку може бути пояснене зростанням ставок екологічного податку, які збільшувалися постійно протягом усього періоду існування податку.

Перейдемо до аналізу витрат на охорону навколишнього природного середовища підприємств добувної галузі України за 2011-2020 рр. (рис. 2.18).

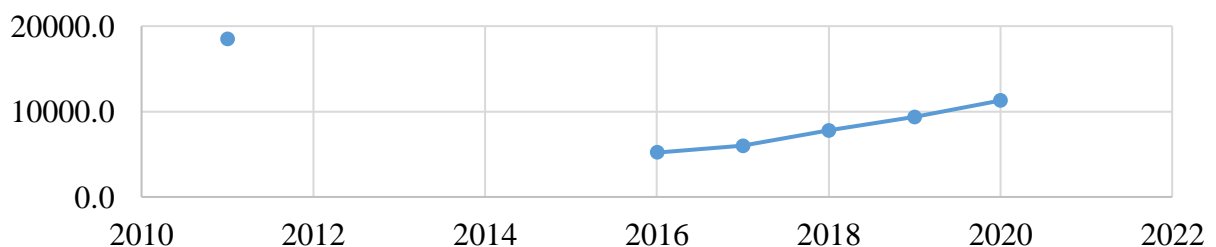


Рисунок 2.18 – Динаміка витрат на охорону навколишнього природного середовища підприємств добувної галузі України за 2011-2020 рр. (млн грн)

*Джерело: складено автором за даними [36]*

Проаналізувавши на графіку значення показника витрат на охорону навколишнього природного середовища, можна сказати, що у 2020 р. порівняно з 2011 р. він зменшився на 38,9% (7200,8 млн грн). Слід зазначити, що в період 2012-2015 рр. та у 2021 р. дані невідомі, однак, відомо, що максимальний приріст показника спостерігався у 2016 році (5192,8 млн грн), а мінімальний – у 2012 році (-18490.7 млн грн). Таким чином, у середньому він щорічно скорочувався на 5,3%.

Отже, проведений аналіз дозволив встановити, що новочасні переваги розробки і видобутку корисних копалин повинні бути переоцінені зважаючи на той факт, що ризики і навантаження негативного впливу на природу не компенсуються належними перевагами, позаяк показники виробництва і реалізації продукції мають тенденцію до зменшення.

## РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА РЕСУРСНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ВИДОБУВНОЇ ГАЛУЗІ

### 3.1 Проблемні аспекти нормативного регулювання обліку підприємств видобувної галузі

Однією з проблем сталого розвитку гірничодобувних компаній є залучення додаткових інвестицій. Щоб її вирішити, потрібен доступ до міжнародних ринків капіталу, у цьому контексті підприємства повинні складати фінансову звітність відповідно до міжнародних вимог на основі даних, отриманих системою бухгалтерського обліку.

Аналіз існуючих нормативних документів різних країн та наукових розробок у сфері бухгалтерського обліку в гірничодобувній галузі свідчить про відсутність комплексного підходу, який би враховував усі особливості цієї сфери.

Крім того, у системі обліку України також недостатньо врахована специфіка діяльності гірничодобувних підприємств. Сфера застосування МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка корисних копалин» є досить обмеженою та охоплює витрати, які несе компанія після отримання прав на виконання комплексу робіт з пошуку, оцінки та розвідки та для підтвердження економічної доцільності розробки родовищ.

Виходячи з проведеного аналізу низки нормативних актів, можемо зіставити національні стандарти з міжнародними, щоб окреслити наявні проблемні аспекти і в ході цього надати рекомендації. На міжнародному рівні МСФЗ 6 деяким чином має певний тимчасовий статус, оскільки Комітет з МСФЗ, що займається розробкою і прийняттям міжнародних стандартів, вже який рік готується до проведення комплексної роботи із написання більш вичерпних і ефективних стандартів для гірничодобувної промисловості. Але нині ця робота ще не була здійснена, і тому наразі видобувна галузь відчуває

брак регуляційної документації, яка б відповідним чином враховувала всі особливості цього бізнесу.

Тому, ми в свою чергу, рекомендуємо почати процес удосконалення даного МСФЗ, зокрема описати всі можливі облікові аспекти, оскільки він застосовується лише до видатків на розвідку та оцінку запасів корисних копалин, однак цього недостатньо із-за різноманітних видів операцій, які здійснюють видобувні компанії.

На додачу, ми пропонуємо більше розкрити додаткові вимоги щодо розкриття інформації, наприклад, про запаси і ресурси. Адже в наш час це дуже цікавить стейкхолдерів і допускає використовувати ці дані з метою оцінки бізнесу в цілому. Потрібно у МСФЗ 6 розписати в чому різниця між запасами і ресурсами, зокрема запаси – це вже визначені за кількістю обсяги очікуваного видобутку, а ресурси – це поки що орієнтовні дані про розвідані обсяги. Тобто потрібно наголосити на тому, щоб перш за все, визначався ресурс, а потім вже запас.

Попри все, також немало труднощів у застосуванні МСФЗ викликає процес обліку виробничих запасів і ресурсів та обліку витрат на виведення з експлуатації та рекультивацію земель.

У першому випадку: більшість гірничодобувних компаній беруть до уваги лише частково підтвержені та доведені запаси, оскільки вважають, що невраховані запаси пов'язані з дуже великою невизначеністю. Це рішення може вплинути на ситуацію, коли видобуток без істотного впливу на поточний план видобутку може відкласти подальші роботи, необхідні для переведення ресурсів у запаси. Ми вважаємо, що гірничодобувним компаніям в такому випадку слід створювати відповідні умови для послідовного застосування облікової політики, а також продемонструвати високу впевненість у передачі ресурсів у запаси в майбутньому.

З приводу рекультивації земель, то однією зі специфічних статей фінансової звітності гірничодобувних компаній є резерв на ліквідацію основних фондів та відновлення ландшафту. Проте в МСФЗ немає детальної

інструкції щодо його розрахунку, тому питання щодо розрахунку резерву та його щорічного перегляду стають ще більш актуальними, адже це ускладнює оцінку запасів, майбутніх витрат, пов'язаних з демонтажем його активів і відновленням родовищ.

Підсумувавши все вище згадане, згрупуємо пропозиції і реальні розділи МСФЗ 6 на рис. 3.1.

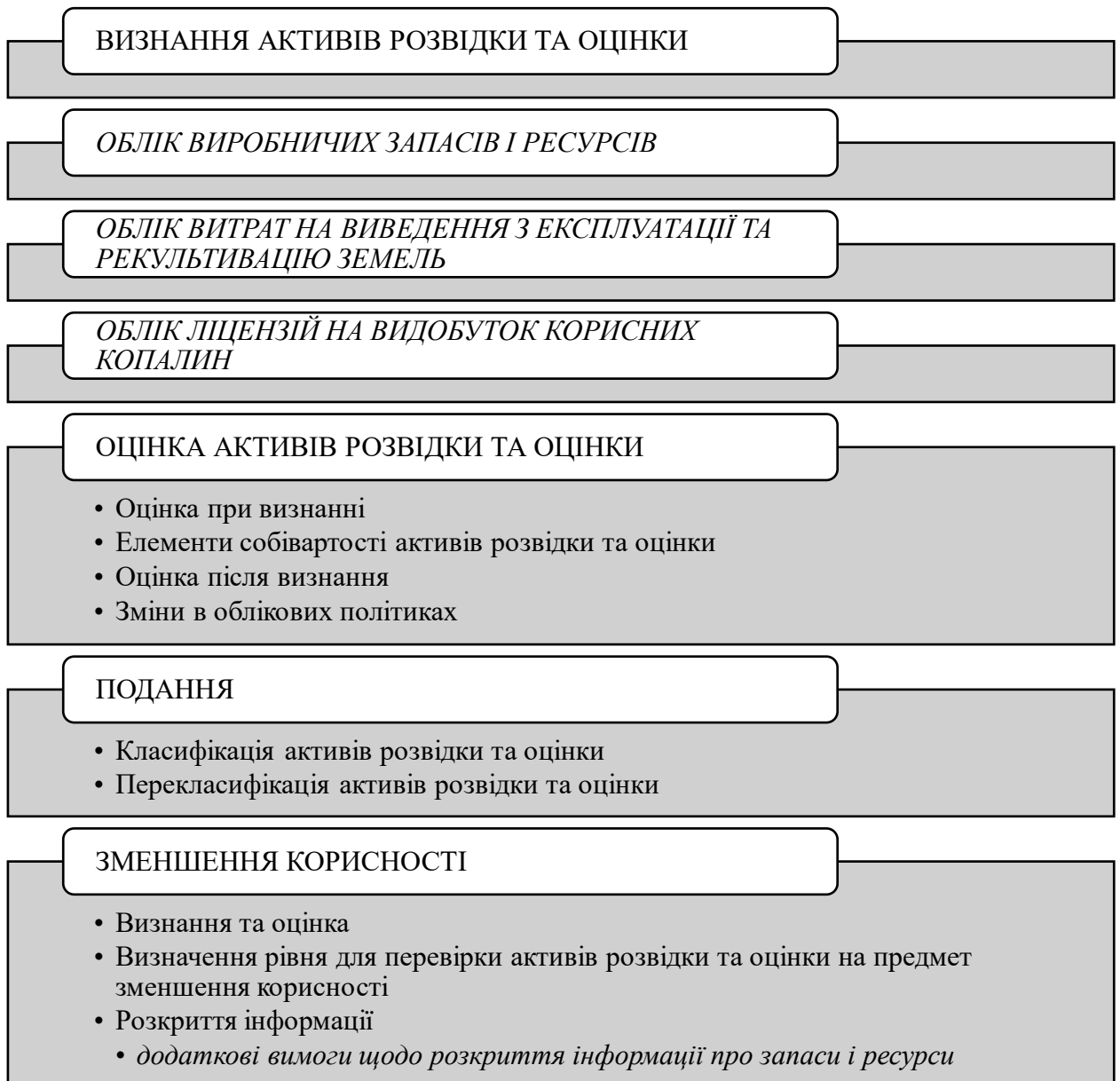


Рисунок 3.1 – Удосконалена структура МСФЗ 6

*Примітка: курсивом виділено те, що удосконалено автором*

*Джерело: розроблено автором*

Окрім міжнародного контексту, потрібно не забувати й про національні стандарти, позаяк П(С)БО 33 виглядає досить обмеженим, де суттєве значення надається позиції гірничо-видобувному бізнес-суб'єкту за багатьма неоднозначним аспектами. Це зумовлює існування великої кількості варіантів здійснення облікових процесів, іншими словами, відсутній системний підхід до обліку в цій сфері. Більше того, знижується ступінь зіставності фінансової звітності між компаніями, ускладнюються контрольно-аналітичні операції.

Так, у сучасному бухгалтерському обліку назрілою проблемою є розробка методики обліку наступних операцій, які складають невід'ємну частину виробничого циклу видобувного підприємства. Тому ми пропонуємо зосередитися на розробці методики обліку, зокрема щодо отримання компанією прав на пошук, оцінку та розвідку корисних копалин тому, що у національних нормативних документах не уточнено порядок обліку ліцензій на видобуток корисних копалин, якщо це є єдиною метою використання надр.

Вартість таких дозволів досить значна, і сенс отримуваних на їх основі прав має істотне значення для підприємства, яке займається видобутком мінеральних ресурсів. Різна вартість ліцензій та термін їх дії позначається на фінансових показниках діяльності бізнес-суб'єктів, їх оцінку зацікавленими сторонами та їх інвестиційну привабливість.

Отже, у нинішніх економічних умовах перед бухгалтерським обліком у гірничодобувній промисловості стоїть завдання – з усіма особливостями цієї галузі економіки надійно та достовірно відобразити активи, зобов'язання, факти господарського життя, джерела фінансування, доходи та витрати у фінансовій звітності. Від цього залежить ефективність економічних рішень, які приймають користувачі цих звітів, у першу чергу, потенційні інвестори. Відповідно, надходження інвестицій забезпечить динамічний та сталий розвиток гірничодобувної галузі.

У даний час в бухгалтерському обліку в гірничодобувній промисловості залишається ще багато невирішених питань. Необхідно, щоб в рамках МСФЗ

були створені уніфіковані глобальні стандарти підготовки та звітності в гірничодобувній промисловості з урахуванням усіх аспектів галузі.

Для України, яка прагне реформувати свої національні системи відповідно до МСФЗ, актуальною стає активна участь у розробці міжнародних стандартів. Це забезпечить максимально ефективну та якісну підготовку та відображення інформації у фінансовій звітності, що слугуватиме одним із факторів сталого розвитку галузі.

### 3.2 Пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку у видобувній галузі

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», виходячи з економічної сутності та призначення створюваних активів (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Запропоновані рахунки третього порядку 15 рахунку «Капітальні інвестиції»

*Джерело: розроблено автором*



Крім того, 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». Між іншим, амортизацію земельних ділянок на передрозвідувальній стадії можна обліковувати на рахунку 13.1.2 «Знос (амортизація) земельних ділянок, використовуваних для видобування 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 залучена 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. 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 присутність 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.

Виходячи з цього, ми удосконалили загальну модель організації та обліку підготовки, експлуатації та закриття родовищ й свердловин з видобутку корисних копалин (додаток Ж), що було представлено в пункті 2.3 кваліфікаційної роботи. Таким чином, чітко побудована система обліку, облікова політика щодо розробки, експлуатації та закриття родовищ з видобування природних ресурсів дозволить одержувати об'єктивну інформацію про хід реалізації проектів з видобутку корисних копалин, способи та джерела покриття витрат.

Отже, відобразимо практичне застосування запропонованих рахунків в розрізі господарських процесів обліку видобувного підприємства, що подано у таблиці 3.1

Таблиця 3.1 – Типові кореспонденції рахунків у розрізі господарських операцій компаній добувального сектору з використанням запропонованих рахунків

| № з/п | Назва господарської операції   | Дт         | Кт                       | Сума, грн |
|-------|--|------------|--------------------------|-----------|
| 1     | Придбано земельну ділянку за продажною вартістю  | 152        | 631                      | 100000,00 |
| 2     | Відображено послуги з нотаріального оформлення договору, сплату держмита та плату за видачу державного акту на право власності ділянки                                 | 152<br>685 | 685<br>311               | 1800,00   |
| 3     | Отримано державний акт на право власності на земельну ділянку  | 101        | 152                      | 101800,00 |
| 4     | Нараховано амортизацію на основний засіб   | 23         | 131.1.2                  | 100,00    |
| 5     | Віднесено витрати з розвідки та визначення якості запасів корисних копалин на формування первісної вартості матеріального активу з розвідки запасів корисних копалин   | 15.1.1     | 20, 63,<br>68, 66,<br>65 | 60000,00  |
| 6     | Віднесено витрати з розвідки та визначення якості запасів корисних копалин на формування первісної вартості нематеріального активу з розвідки запасів корисних копалин | 15.1.2     | 20, 63,<br>68, 66,<br>65 | 52300,00  |

Продовження таблиці 3.1

| № з/п | Назва господарської операції   | Дт     | Кт     | Сума, грн |
|-------|--|--------|--------|-----------|
| 7     | Визнано закінчені витрати зі створення матеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин у складі основних засобів  | 10     | 15.1.1 | 20000,00  |
| 8     | Визнано закінчені витрати зі створення матеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин у складі основних засобів чи інших необоротних активів                     | 11     | 15.1.1 | 40000,00  |
| 9     | Нарахована амортизація матеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин, використовуваних для створення нематеріальних активів з розвідки запасів корисних копалин | 15.1.2 | 13.1.1 | 250,00    |
| 10    | Капіталізовані витрати з розвідки корисних копалин на підставі акту визнано як нематеріальний актив  | 12     | 15.1.2 | 52300,00  |

*Джерело: складено автором*

Такий порядок дозволить окремими позиціями на рахунках 15 «Капітальні інвестиції» формувати первісну вартість створюваних активів, які на підставі актів про прийняття в дію належать до складу відповідного виду необоротних активів з подальшою їх амортизацією. Запровадження запропонованої системи обліку витрат на розвідку запасів корисних копалин дозволить одержувати вичерпну інформацію про капіталізовані і поточні витрати з метою визначення напрямів їх списання і джерел погашення.

3.3 Регресійний аналіз щодо визначення впливу ресурсного оподаткування на розвиток добувної галузі України. Рекомендації щодо удосконалення політики ресурсного оподаткування в умовах сталого розвитку

Україна, як і інші країни-члени ООН, долучилася до глобального процесу забезпечення сталого розвитку. З метою встановлення стратегічної основи національного розвитку України на період до 2030 року на базі принципу «Нікого не залишити осторонь» було організовано процес рівного безбар'єрного доступу до введення в дію цілей сталого розвитку (ЦСР).

Національна доповідь «Цілі Сталого Розвитку: Україна» [62], яку було підготовлено Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, надає бачення орієнтирів досягнення Україною ЦСР, що були затверджені на Саміті ООН зі сталого розвитку у 2015 році. У даному звіті наведено результати пристосування 17 глобальних ЦСР з урахуванням особливостей національного розвитку.

Так, ціль 9 «Промисловість, інновації та інфраструктура» (ЦСР9) має особливу роль у забезпеченні прогресу в досягненні всіх ЦСР, створюючи передумови для зростання доданої вартості та ВВП. Саме завдання 9.5. «Створити фінансову та інституційну системи (інноваційну інфраструктуру), що забезпечуватимуть розвиток наукових досліджень та науково-технічних (експериментальних) розробок», до складу якого входить підпункт 9.5.2, що встановлює цільовий орієнтир контролю частку реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової (рис. 3.3).

#### 9.5.2. Частка реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової, %

| Цільовий орієнтир, встановлений на 2020 рік – 5,0                  | 2015 | 2016 <sup>1</sup> | 2017 | 2018 | 2019 |
|--|------|-------------------|------|------|------|
| Частка реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової, % | 1,4  | ...               | 0,7  | 0,8  | 1,3  |
| за видами економічної діяльності                                   |      |                   |      |      |      |
| Добувна промисловість і розроблення кар'єрів                       | 0,0  | ...               | 0,1  | 0,1  | 0,2  |
| Добування кам'яного та бурого вугілля                              | -    | ...               | 0,6  | 0,0  | 0,0  |
| Добування сирої нафти та природного газу                           | -    | ...               | 0,0  | 0,0  | 0,0  |
| Добування металевих руд  | -    | ...               | 0,0  | 0,2  | 0,3  |
| Добування інших корисних копалин та розроблення кар'єрів           | 0,5  | ...               | 0,3  | 0,1  | 0,4  |

Рисунок 3.3 – Завдання щодо частки реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової ЦСР9

Джерело: [61]

На додачу у 2020 р. Україна досягла свого визначеного цільового орієнтиру і у 2030 р. очікується за індикатором 9.5.2 значення – 15,0 (рис. 3.4).



Рисунок 3.4 – Прогноз значень індикатора 9.5.2 ЦСР9

Джерело: [61]

Крім ЦСР9, Україна визначила ще одну не менш важливу ціль, на яку повинні звертати увагу підприємства видобувної галузі – це ЦСР13 «Пом’якшення наслідків зміни клімату». Адже через ігнорування проблем великих викидів забруднюючих речовин у природне середовище досягнення даної ЦСР неможливе і зміна клімату призведе до незворотних наслідків для нашої планети.

Ціллю 13 уставлено завдання щодо лімітування викидів парникових газів в економіці, а саме до рівня 1990 року (рис. 3.5). Видобувний сектор є одним із основних джерел викидів парникових газів в Україні, крім енергетики, сільського, лісового господарства та поводження з відходами.

#### 13.1.1. Обсяг викидів парникових газів, % до рівня 1990 року

| Цільовий орієнтир на 2020 рік не встановлено                         |      |      |      |      |                   |
|--|------|------|------|------|-------------------|
|  | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 <sup>2</sup> |
| Обсяг викидів парникових газів,<br>% до рівня 1990 року <sup>1</sup> | 33,8 | 35,7 | 34,2 | 36,1 | -                 |
| за основними типами джерел,<br>зокрема автомобільного транспорту     | 27,8 | 29,4 | 31,3 | 31,2 | -                 |

Джерело: Міндовкілля

<sup>1</sup> Дані надаються з лагом у два роки (через 2 роки після звітного року).

<sup>2</sup> Дані за 2019 рік – 31.05.2021.

Рисунок 3.5 – Статистичні дані щодо обсягу викидів парникових газів, % до рівня 1990 р.

Джерело: [61]

Таким чином, одним з шляхів розвитку в цьому напрямку є проведення регресійного аналізу взаємозв’язку ресурсного оподаткування з основними показниками діяльності видобувного сектору. Такий аналіз відіграє важливе значення для планування, в процесі якого вирішуються основні тактичні завдання управління податковими надходженнями.

Проте, перш за все, необхідно визначити чи існують взаємозв’язки саме між ресурсним оподаткуванням та фінансовими показниками діяльності, забруднення навколишнього середовища і фінансування охорони навколишнього середовища компаній видобувного сектору України за період

2011-2020 рр. (додаток Е) шляхом зведення кореляційної матриці (Додаток И), за допомогою пакету статистичних програм загального призначення Stata.

Так, проаналізувавши матрицю, можна зробити висновок, що між основними досліджуваними показниками все ж існує кореляція, а це означає, щоб стати на шлях досягнення вище згаданих ЦСР, державним органам потрібно вірно вести управління інструментами ресурсного оподаткування видобувних галузей.

Статистична вагомість дослідження підтверджується коефіцієнтом кореляції, який у деяких випадках знаходиться в діапазоні від 0,8 до 1, що свідчить про тісний зв'язок. Однак, протилежний результат показали кількість зайнятих працівників, обсяги викидів в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднюючих речовин і діоксиду вуглецю, де здебільшого коефіцієнт кореляції мав від'ємні значення.

На додачу, для оцінювання впливу екологічних та ресурсних податків на розвиток видобувної галузі було побудовано комплекс однофакторних регресійних залежностей. Факторними змінними моделі стали показники податкових надходжень від екологічного податку або від рентної плати. Результативними показниками – індикатори розвитку добувної галузі України.

Спершу проаналізуємо вплив ресурсного оподаткування саме на фінансові показники діяльності добувних компаній, адже вони використовуються для характеристики їх фінансової структури (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Результати оцінювання впливу ресурсних податків на фінансові показники діяльності компаній видобувного сектору України

| Результативна змінна моделі           | Факторна змінна моделі |  |  |  |
|---------------------------------------|------------------------|--|--|--|
|                                       | Екологічний податок    |  | Рентна плата за видобуток корисних копалин |  |
|                                       | Коефіцієнт впливу      | Параметри адекватності моделі <sup>1</sup> | Коефіцієнт впливу                          | Параметри адекватності моделі <sup>1</sup> |
| Фінансові результати до оподаткування | 26,5235**              | 6,06<br>(0,0434)                           | 1.51803*                                   | 3.29<br>(0.1128)                           |

Продовження таблиці 3.2

| Результативна змінна моделі              | Факторна змінна моделі |  |  |  |
|--|------------------------|--|--|--|
|  | Екологічний податок    |  | Рентна плата за видобуток корисних копалин |  |
|  | Коефіцієнт впливу      | Параметри адекватності моделі <sup>1</sup> | Коефіцієнт впливу                          | Параметри адекватності моделі <sup>1</sup> |
| Додана вартість за витратами виробництва | 43.29925**             | 9.86<br>(0.0164)                           | 2.809869**                                 | 7.52<br>(0.0289)                           |
| Обсяги видобування                       | 69.20274**             | 8.09<br>(0.0249)                           | 5.322622***                                | 14.00<br>(0.0072)                          |
| Обсяг реалізованої промислової продукції | 69.99243**             | 8.39<br>(0.0231)                           | 5.463964*                                  | 16.20<br>(0.0050)                          |
| Кількість зайнятих працівників           | -<br>61.00864**        | 6.57<br>(0.0373)                           | -5.650029                                  | 48.20<br>(0.0002)                          |
| Капітальні інвестиції                    | 10.52493*              | 5.53<br>(0.0509)                           | .5575376                                   | 2.47<br>(0.1604)                           |

Примітка: <sup>1</sup> – критерій Фішера (в дужках представлено значення  $Prob > F$ ; \*\*\* – рівень статистичної значущості 99%; \*\* – 95%; \* – 90%

Джерело: розраховано за даними [36]

Результати оцінювання засвідчили, що побудована модель оцінювання впливу екологічних податків на фінансові результати видобувних компаній є адекватною. Відповідно до таблиці 3.2, можна зробити висновок, що вплив екологічного податку досить значущий. Так, зростання надходжень від екологічних податків на 1 тис. грн пов'язано зі зростанням фінансового результату на 26 млн грн, доданої вартості на 43 млн грн, обсягів видобування на 69 млн грн, обсягу реалізованої продукції майже на 70 млн грн, а також капітальних інвестицій на 10 млн грн.

Напроти, рентна плата має доволі нижчий вплив на показники діяльності видобувних компаній, зокрема, зростання надходжень від рентної плати пов'язано зі зростанням вище згаданих категорій на 1-5 млн грн. Однак найбільшу значущість на надходження від рентної плати мають обсяги видобування. Крім того, зростання надходжень від аналізованих податків на 1 тис. грн пов'язано із зменшенням кількості працівників, однак це не є критично.

Тепер необхідно проаналізувати елементи екологічних податків відповідно до їх можливої кореляції з показниками обсягів забруднення навколишнього середовища протягом 2011-2020 рр. (табл.3.3).

Таблиця 3.3 – Результати оцінювання впливу ресурсних податків на показники забруднення навколишнього середовища в результаті діяльності компаній видобувного сектору України

| Результативна змінна моделі   | Факторна змінна моделі |  |  |  |
|---|------------------------|--|--|--|
|   | Екологічний податок    |  | Рентна плата за видобуток корисних копалин |  |
|   | Коефіцієнт впливу      | Параметри адекватності моделі <sup>1</sup> | Коефіцієнт впливу                          | Параметри адекватності моделі <sup>1</sup> |
| Загальний обсяг відходів, накопичених протягом експлуатації, у спеціально відведених місцях та об'єктах | 204.7512               | 0.18<br>(0.6849)                           | -11.95051                                  | 0.13<br>(0.7318)                           |
| Обсяги викидів в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення            | -.0465883              | 0.04<br>(0.8427)                           | -.0234668                                  | 3.32<br>(0.1114)                           |
| Обсяги викидів в атмосферне повітря забруднення діоксиду вуглецю стаціонарними джерелами                | -.2225863              | 0.85<br>(0.3869)                           | -.0288455*                                 | 4.34<br>(0.0757)                           |

Примітка: <sup>1</sup> – критерій Фішера (в дужках представлено значення  $Prob > F$ ; \*\*\* – рівень статистичної значущості 99%; \*\* – 95%; \* – 90%

Джерело: розраховано за даними [36]

Аналізуючи вплив екологічного податку та рентної плати на показники забруднення навколишнього середовища, статистична значущість рівняння не підтверджується. Встановлено, що у досліджуваній ситуації їх загальна зміна взагалі не залежить від зміни суми надходжень від ресурсних податків.

Наступним етапом дослідження є аналіз впливу даних податків на показники фінансування охорони навколишнього середовища добувними підприємствами України за період 2011-2020 рр. (табл.3.4).



Таблиця 3.4 – Результати оцінювання впливу ресурсних податків на показники фінансування охорони навколишнього середовища компаніями видобувного сектору України

| Результативна змінна моделі  | Факторна змінна моделі |  |  |  |
|--|------------------------|--|--|--|
|  | Екологічний податок    |  | Рентна плата за видобуток корисних копалин |  |
|  | Коефіцієнт впливу      | Параметри адекватності моделі <sup>1</sup> | Коефіцієнт впливу                          | Параметри адекватності моделі <sup>1</sup> |
| Витрати на охорону навколишнього природного середовища               | 2.945571               | 2.21<br>(0.2340)                           | .6095168*                                  | 7.49<br>(0.0715)                           |
| Капітальні інвестиції у витратах на охорону навколишнього середовища | .9387241               | 0.69<br>(0.4667)                           | .3313048**                                 | 33.51<br>(0.0103)                          |

Примітка: <sup>1</sup> – критерій Фішера (в дужках представлено значення  $Prob > F$ ; \*\*\* – рівень статистичної значущості 99%; \*\* – 95%; \* – 90%

Джерело: розраховано за даними [36]

Відповідно до отриманих результатів, статистична значимість рівняння також не підтверджується. Так, встановлено, що загальна зміна показників фінансування охорони навколишнього середовища взагалі не спричинена зміною надходжень від екологічного податку. Проте деяким чином прослідковується залежність між надходженням від рентної плати і витратами на охорону природного середовища та капітальних інвестицій, які входять у їх склад.

Таким чином, проведений регресійний аналіз дозволив встановити вплив ресурсного оподаткування на певні показники діяльності добувного сектору України. Отримані результати свідчать, що екологічний податок є досить обмеженим та не має можливостей впливу на аналізовані показники, натомість рентна плата все одно має непоганий потенціал впливу.

Звідси, чинний механізм екологічного податку не заохочує підприємств-видобувачів до скорочення обсягів викидів забруднюючих речовин. Екологічні податки виконують лише роль фіскальної направленості системи стягнення ресурсних платежів. Тому, задля розв'язання даної проблеми можна

спиратися на досвід країн-ЄС, і впровадити в Україні певні податкові стимулюючі інструменти, а саме:

- відшкодування вагової частини податкових витрат (до 80%) у разі введення енергоощадних технологій та системи енергоменеджменту;
- «гіперамортизація» модерних технологій для скорочення негативного впливу на навколишнє середовище (до 270 % вартості активів);
- часткове повернення суми сплаченого податку або звільнення від його сплати, у випадку запровадження технологій з ресурсоефективності;
- зниження податкового навантаження на фонд оплати праці;
- пом'якшення у цілому податкового натиску на бізнес.

Дані заходи можна використовувати для того, щоб екологічні податки стимулювали інвестиційно-інноваційну діяльність у сфері охорони довкілля. Крім того, вони є інструментом і методом для розв'язку задачі щодо перерозподілу коштів у напрямку збільшення фінансування програм, спрямованих на розумне природокористування та збереження екології.

Отже, варто підходити до рішення цього питання, взявши за мету не лише боротьбу із забрудненням зовнішнього осередку, а й застосовувати новий комплексний підхід до спрямування економічного розвитку до всебічної екологізації, який окреслює уведення системи заходів піклування за довкіллям.

## ВИСНОВКИ

У роботі визначено теоретичні засади обліку та оподаткування на підприємствах видобувної галузі України, шляхом обґрунтування сутності природних ресурсів та їх класифікації, дослідження їх порядку визнання у вітчизняній та міжнародній практиках ведення бухгалтерського обліку. Також було визначено роль, значення та основні засади здійснення екологічного оподаткування підприємств видобувної галузі в забезпеченні сталого розвитку. Крім того, було здійснено критичний огляд нормативно-правового регулювання обліку та оподаткування на підприємствах видобувної галузі.

Здійснено аналіз фінансового стану видобувної галузі України за допомогою статистичних даних. Проведено ознайомлення щодо процесу обліку та ресурсного оподаткування у видобувній галузі України шляхом розгляду особливостей обліку інвестиційного проекту з видобування та переробки природних ресурсів, аналізу стану екологічного оподаткування підприємств видобувної галузі України на шляху до сталого розвитку.

Встановлено, що показники аналізу ефективності даної галузі показують свою прибутковість, високу рентабельність та перспективу на майбутнє. Однак, економічна ситуація у видобувній промисловості України залишається все рівно нестійкою, адже кризові явища продовжують негативно опосередковано впливати на результати виробничо-господарчої діяльності та фінансовий стан підприємств.

На додачу, проблеми у процесі обліку призводить до виникнення великої кількості розбіжностей у його веденні, тому існує потреба у розробці галузевої методології та дієвих методів відображення в бухгалтерському обліку діяльності підприємств добувного сектору з урахуванням всіх атрибутів цієї галузі і міжнародних вимог. Це допустить зробити облік у добувних компаніях зрозумілим і єдиним як для тих, хто його проводить, так і для користувачів інформації, у тому числі вітчизняних і зарубіжних.

У роботі було запропоновано систему нових аналітичних рахунків, які повинні полегшити облік на всіх стадіях видобування.

Проведений регресійний аналіз дозволив встановити, що новітні пріоритети розробки і видобутку мінеральних ресурсів повинні бути переоцінені, дивлячись на той факт, що ризики і шкода навколишньому середовищу не компенсуються будь-якими потенційними перевагами, позаяк показники виробництва і реалізації продукції мають тенденцію до зниження.

Таким чином, проведений регресійний аналіз дозволив встановити вплив ресурсного оподаткування на певні показники діяльності добувного сектору України. Отримані результати свідчать, що екологічний податок є досить обмеженим та не має можливостей впливу на аналізовані показники, натомість рентна плата все одно має непоганий потенціал впливу.

Звідси, чинний механізм екологічного податку не заохочує суб'єктів господарювання до зменшення обсягів викидів речовин, що шкодять довкіллю. Тому, задля розв'язання такої проблематичної ситуації можна спиратися на досвід країн-ЄС, і впровадити в Україні певні податкові стимулюючі інструменти, а саме: «гіперамортизація» технологій сучасності, часткове повернення суми сплаченого податку або звільнення від його сплати за певних умов, зменшення податкового тягаря на фонд оплати праці, пом'якшення податкового натиску на бізнес тощо.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. An overview on implementation of environmental tax and related economic instruments in typical countries / Z. Tan та ін. *Journal of cleaner production*. 2022. Vol. 330. P. 129688. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.129688> (date of access: 17.11.2022).
2. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council : Directive of 19.07.2013 no. 2011/0308/COD : as of 20 July 2015. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034> (date of access: 10.02.2022).
3. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council : Directive of 12.05.2014 no. 2013/0110/COD : as of 12 June 2016. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32014L0095> (date of access: 10.02.2022).
4. Esen Ö., Yıldırım D. Ç., Yıldırım S. Pollute less or tax more? Asymmetries in the EU environmental taxes – Ecological balance nexus. *Environmental impact assessment review*. 2021. Vol. 91. P. 106662. URL: <https://doi.org/10.1016/j.eiar.2021.106662> (date of access: 17.11.2022).
5. European industrial strategy : Strategy від 10.03.2020 р. URL: [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/european-industrial-strategy\\_en#documents](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/europe-fit-digital-age/european-industrial-strategy_en#documents) (date of access: 10.10.2022).
6. Handbook of research on environmental policies for emergency management and public safety / ред.: V. Adedayo, S. Akinboye, M. Denham. IGI Global, 2018. 393 p. URL: <https://doi.org/10.4018/978-1-5225-3194-4> (date of access: 06.11.2022).
7. Liu A. A. Tax evasion and optimal environmental taxes. *Journal of environmental economics and management*. 2013. Vol. 66, № 3. P. 656–670. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jeem.2013.06.004> (date of access: 17.11.2022).
8. Natural resource potential of the world economy under globalization / A. Ongdash та ін. *Biosciences, biotechnology research asia*. 2015. Vol. 12, № 3.

P. 2681–2687. URL: <https://doi.org/10.13005/bbra/1949> (date of access: 06.11.2022).

9. Oueslati W. Growth and welfare effects of environmental tax reform and public spending policy. *Economic modelling*. 2015. Vol. 45. P. 1–13. URL: <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2014.10.040> (date of access: 17.11.2022).

10. Vandyck T., Van Regemorter D. Distributional and regional economic impact of energy taxes in Belgium. *Energy policy*. 2014. Vol. 72. P. 190–203. URL: <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2014.04.004> (date of access: 17.11.2022).

11. Vkursi - великі дані для бізнесу | VKURSI.PRO. *Vkursi*. URL: <https://vkursi.pro/landing?ic=hko7DBQH60jj9wjXdACQ0Q> (дата звернення: 08.11.2022).

12. 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.

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

14. Валовий внутрішній продукт (2002-2021). *Ставки, індекси, тарифи*. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/> (дата звернення: 09.10.2022).

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

16. Державна податкова служба України. *tax.gov.ua*. URL: <https://tax.gov.ua/> (дата звернення: 09.10.2022).

17. Державна служба геології та надр України. *Geo*. URL: <https://www.geo.gov.ua/> (дата звернення: 07.11.2022).

18. Деякі питання забезпечення прозорості у видобувних галузях : Постанова Каб. Міністрів України від 23.09.2020 р. № 858. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/858-2020-п#Text> (дата звернення: 04.02.2022).

19. Індекс інфляції (2000-2022). *Міністерство фінансів України*. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/index/inflation/> (дата звернення: 08.11.2022).

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інстр. М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 : станом на 29 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 29.10.2022).

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

22. Коцкулич Т.Я., Федоришини М.М. Відображення в обліку витрат на розвідк запасів нафти і газу міжнародний та вітчизняний досвід. *Young Scientist*. 2016. № 4(31). С.92-95.

23. Крупка Я. Д., Порохнавець Я. А. Облік і контроль у видобувних галузях : монографія. Тернопіль : Крок, 2019. 254 с.

24. КТМФЗ 20. Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі. Чинний від 2017-06-30. Вид. офіц. 2017. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/mul7071?an=2> (дата звернення: 22.01.2022).

25. Лазебник Л. Л., Гацька Л. П. Вплив екологічного регулювання на конкурентоздатність підприємств гірничо-добувної промисловості. *Economics bulletin*. 2016. № 1. С. 138–146.

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 27.01.2022).

27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text) (дата звернення: 29.10.2022).

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) (дата звернення: 29.10.2022).

29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text) (дата звернення: 29.10.2022).

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 (МСБО 40). Інвестиційна нерухомість : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text) (дата звернення: 29.10.2022).

31. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 (МСФЗ 10). Консолідована фінансова звітність : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2013 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_065#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text) (дата звернення: 27.01.2022).

32. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 (МСФЗ 6). Розвідка та оцінка запасів корисних копалин : Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_k52#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_k52#Text) (дата звернення: 19.01.2022).

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

34. Огляд впливу війни на промисловість України та прогноз перспектив в економіці. Український союз промисловців і підприємців – Огляд впливу війни на промисловість України та прогноз перспектив в



економіці. URL: <https://uspp.ua/news/actual/2018/ohliad-vplyvu-viiny-na-promyslovist-ukrainy-ta-prohnoz-perspektyv-v-ekonomitsi> (дата звернення: 06.10.2022).

35. Огляд економічної активності (підсумки січня 2021 року). 16 с. URL: <https://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> (дата звернення: 10.10.2022).

36. Офіційний сайт Державної статистики України. *Державна статистика України*. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 07.11.2022).

37. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 28 жовт. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 29.10.2022).

38. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : станом на 1 лип. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 19.01.2022).

39. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення залучення інвестицій та запровадження нових фінансових інструментів : Закон України від 19.06.2020 р. № 738-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/738-IX#Text> (дата звернення: 10.10.2022).

40. Про забезпечення прозорості у видобувних галузях : Закон України від 18.09.2018 р. № 2545-VIII : станом на 15 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2545-19#Text> (дата звернення: 19.01.2022).

41. Про засади моніторингу, звітності та верифікації викидів парникових газів : Закон України від 12.12.2019 р. № 377-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/377-20#Text> (дата звернення: 10.10.2022).

42. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : Наказ від 07.12.2018 р. № № 982 : станом на 18 січ. 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення: 27.01.2022).

43. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : Наказ М-ва фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 : станом на 29 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 29.10.2022).

44. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : станом на 10 серп. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 29.10.2022).

45. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 33 "Витрати на розвідку запасів корисних копалин" : Наказ М-ва фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 : станом на 3 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text> (дата звернення: 19.01.2022).

46. Про затвердження переліку видів діяльності, викиди парникових газів в результаті провадження яких підлягають моніторингу, звітності та верифікації : Постанова Каб. Міністрів України від 23.09.2020 р. № 880. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/880-2020-п#Text> (дата звернення: 10.10.2022).

47. Про затвердження Порядку верифікації звіту оператора про викиди парникових газів : Постанова Каб. Міністрів України від 23.09.2020 р. № 959. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-2020-п#Text> (дата звернення: 10.10.2022).

48. Про затвердження Порядку здійснення моніторингу та звітності щодо викидів парникових газів : Постанова Каб. Міністрів України від 23.09.2020 р. № 960. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/960-2020-п#Text> (дата звернення: 10.10.2022).

49. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Каб. Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 : станом на 28 верес.

2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п#Text> (дата звернення: 19.01.2022).

50. Про затвердження форм звітності щодо обліку запасів корисних копалин та інструкцій з їх заповнення : Наказ М-ва екології та природ. ресурсів України від 14.03.2016 р. № 97. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0789-16#Text> (дата звернення: 19.01.2022).

51. Про надра : Кодекс України від 27.07.1994 р. № 132/94-ВР : станом на 19 серп. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/132/94-вр#Text> (дата звернення: 29.10.2022).

52. Про Національний план дій з енергоефективності на період до 2030 року : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1803-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1803-2021-р#Text> (дата звернення: 10.10.2022).

53. Про охорону навколишнього природного середовища : Закон України від 25.06.1991 р. № 1264-ХІІ : станом на 10 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12#Text> (дата звернення: 26.10.2022).

54. Про схвалення Стратегії екологічної безпеки та адаптації до зміни клімату на період до 2030 року : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 20.10.2021 р. № 1363-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1363-2021-р#Text> (дата звернення: 11.10.2022).

55. Серпенінова Ю. С., Городецька М. О. Огляд нормативно-правового регулювання обліку та звітності у підприємствах видобувної галузі. *Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка*. 2022. № 2. С. 181–189. DOI: 10.21272/1817-9215.2022.2-22

56. Статистичний щорічник України 2020. Київ : Держ. служба статистики України, 2021. 455 с. URL: [https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/publ1\\_u.htm](https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm) (дата звернення: 07.11.2022).

57. Стратегія низьковуглецевого розвитку України до 2050 року : від 18.07.2018 р. URL: <https://mepr.gov.ua> (дата звернення: 11.10.2022).

58. Учасники проектів Вікімедіа. Валовий внутрішній продукт України. *Вікіпедія*.

URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/Валовий\\_внутрішній\\_продукт\\_України](https://uk.wikipedia.org/wiki/Валовий_внутрішній_продукт_України) (дата звернення: 09.10.2022).

59. Учасники проектів Вікімедіа. Корисні копалини України – Вікіпедія. *Вікіпедія*.

URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/Корисні\\_копалини\\_України](https://uk.wikipedia.org/wiki/Корисні_копалини_України) (дата звернення: 04.12.2022).

60. Худоба В. Природні ресурси та їх класифікація. основні види і джерела забруднення навколишнього природного середовища : Лекція з навч. дисципліни “Екологія” Для студентів спец. 017 Фіз. культура і спорт. Львів : ЛДУФК, 2018. 19 с.

61. Цілі сталого розвитку: Україна. Держ. служба статистики України, 2020. 92 с.

URL: <https://www.unicef.org/ukraine/media/11481/file/SDG%20Ukraine%20Monitoring%20Report%202020%20ukr.pdf> (дата звернення: 21.11.2022).

62. Цілі Сталого Розвитку: Україна. М-во екон. розвитку і торгівлі України, 2017. 176 с. URL: [https://mepr.gov.ua/files/docs/Національна%20доповідь%20ЦСР%20України\\_липень%202017%20ukr.pdf](https://mepr.gov.ua/files/docs/Національна%20доповідь%20ЦСР%20України_липень%202017%20ukr.pdf) (дата звернення: 21.11.2022).

