

УДК 657.1:330.133

DOI: <https://doi.org/10.32782/1814-1161/2023-1-20>

Пилипенко Л.М.

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»

Грицай О.І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»

Воськало Н.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»

Pylypenko Liubomyr

Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor of the Department of Accounting and Analysis
Lviv Polytechnic National University

Grytsay Olga

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis
Lviv Polytechnic National University

Voskalo Natalia

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis
Lviv Polytechnic National University

ОБЛІКОВЕ ОЦІНЮВАННЯ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВАМИ З РОЗВІДКИ ЗАПАСІВ ТА ВИДОБУВАННЯ КОРИСНИХ КОПАЛИН

ACCOUNTING ASSESSMENT OF CAPITAL RESERVES BY RESERVE EXPLORATION AND MINERAL EXTRACTION COMPANIES

Статтю присвячено проблематиці облікового оцінювання резервів капіталу підприємствами, діяльність яких пов'язана з розвідкою й оцінюванням запасів та видобуванням корисних копалин. Актуальність теми статті обумовлена суспільним інтересом до питання розвідки, оцінювання й видобування корисних копалин та забезпечення виконання суб'єктами з їхнього видобутку зобов'язань щодо ліквідації екологічних наслідків цієї діяльності. Здійснено теоретично-методологічне обґрунтування вибору видів оцінок досліджуваних резервів та підходів до їхнього визначення. Проаналізовано законодавчо-нормативне регулювання оцінювання та обліку резервів капіталу покриття витрат на відновлення природного середовища. Встановлено проблеми методичного характеру, які виникають у процесі оцінювання цих резервів капіталу.

Ключові слова: резерви капіталу, запаси корисних копалини, оцінювання, розвідка корисних копалин, система бухгалтерського обліку.

The article is devoted to the problems of accounting assessment of capital reserves by enterprises whose activities are related to exploration and assessment of reserves and extraction of minerals. Such activity is of public interest, as it concerns the consumption of natural resources of common ownership and has a significant negative ecological impact on the environment. Entities that extract mineral reserves are obliged to eliminate the negative consequences of resource extraction, carry out land reclamation and other measures to restore the natural environment. Capital reserve is a toolkit that enables mining companies to protect themselves from unforeseen costs and losses, ensure the stability of operations and the fulfillment of social and environmental obligations to society. The formed capital reserves will make it possible to cover the costs associated with the completion of mining projects and restoration of the natural environment. An important and most problematic methodical method of accounting for

capital reserves is their evaluation. Based on the generalization of the theoretical and methodological foundations of accounting, two types of assessment of the value of capital reserves are determined – normative and current. The article substantiates two approaches to determining the current assessment of the studied reserves – at amortized value and at fair value. Based on the results of the analysis of the mandatory documents on the standardization of accounting and financial reporting, the need to apply the fair value approach based on the method of discounting future cash flows has been established. Reserves can be assessed on the basis of the professional judgments of the company's financial managers, the experience of similar operations, and the opinion of independent experts. The choice of a specific approach to the assessment of each type of reserves, which are formed in the company's accounting system, must be recorded in the Order on accounting policy with a detailed disclosure of the accounting methodology for its accrual and write-off.

Key words: capital reserves, mineral reserves, evaluation, mineral exploration, accounting system.

Постановка проблеми. Конституція України [1, ст. 13] визначає землю, її надра та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, об'єктами права власності українського народу. Земельний Кодекс України [2] встановлює, що для відновлення ґрунтового покриву, поліпшення стану та продуктивності порушених земель необхідною є їхня рекультивация. Екологічні наслідки інтенсивного видобування та споживання вичерпних природних ресурсів спричинили суспільний інтерес до проблем оцінювання запасів корисних копалин та й загалом до підприємств, діяльність яких пов'язана з розвідкою та видобутком корисних копалин.

Важливою характеристикою фінансово-майнового стану підприємств, які здійснюють розвідку та видобуток корисних копалин, є їхня здатність продовжувати свою діяльність необмежену кількість звітних періодів, незважаючи на несприятливі економічні, соціально-політичні й екологічні умови та вичерпність природних ресурсів, і особливо, спроможність цих підприємств ліквідувати негативні наслідки видобутку ресурсів, провести рекультивацию земель та інші заходи з відновлення природного середовища. Інструментарієм, який дає змогу видобувним підприємствам вберегтись від непередбачених витрат і збитків, забезпечити стабільність діяльності та виконання зобов'язань соціально-екологічного характеру перед суспільством, є резервування капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику бухгалтерського обліку формування і використання резервів капіталу присвячували свої праці такі науковці, як: Бетге І., Верига Ю. А., Дячек С. М., Загородній А. Г., Козлова М. О., Курах А. І., Легенчук С. Ф., Лемішовська О. С., Нагорна І. В., Орищенко М. М., Пархомчук О. О., Ткач В. І., Терещенко В. С., Яремко І. Й. та інші. В дослідженнях цих науковців розглядалися проблеми термінології та класифікації резервів, доцільності їхнього створення на підприємствах, методики відображення резервів у бухгалтерському обліку та подання інформації про них у фінансовій звітності, контролю за процесом резервування тощо. Проблеми методики й організації бухгалтерського обліку процесів розвідки і видобування корисних копалин та репрезентації інформації про них у бухгалтерській звітності досліджували такі українські та чужоземні науковці, як Басу Р., Затока Т. В., Крупка Я. Д., Пегг С., Порохнавець Я. А., Савчук Т. В., Чижевська Л. В., Чучук Ю. В. Їхні до-

слідження здебільшого були сфокусовані на питаннях розподілу діяльності з розвідки і видобування природних ресурсів на етапи, ідентифікації та оцінювання запасів корисних копалин в бухгалтерському обліку, методики обліку специфічних для цієї діяльності активів – активів з розвідки запасів корисних копалин тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Поза увагою науковців та законодавчо-нормативних документів залишились проблеми резервування капіталу та його оцінювання підприємствами, діяльність яких пов'язана з розвідкою та видобутком корисних копалин.

Постановка завдання. Мета статті полягає в окресленні необхідності формування резервів капіталу підприємствами з розвідки запасів та видобування корисних копалин, дослідженні й удосконаленні концептуальних положень облікового оцінювання таких резервів.

Виклад основного матеріалу. Діяльність, що пов'язана із розвідкою та видобуванням корисних копалин, за своєю суттю є проектною і містить ознаки як операційної, так і інвестиційної діяльності. Увагу науковців, які досліджували діяльність з видобутку корисних копалин, привертала необхідність її поділу на послідовні стадії, що об'єднані за економічним змістом. Варта уваги пропозиція Крупки Я. Д. та Порохнавець Я. А. виділити такі шість етапів процесу видобування і переробки корисних копалин:

- підготовка до реалізації проекту з видобування та переробки корисних копалин (придбання (оренда) земельної ділянки, її обстеження та отримання дозволу на розвідку запасів корисних копалин);
- пошуково-розвідувальні роботи;
- підготовка до видобування корисних копалин;
- видобування корисних копалин;
- перероблення видобутих запасів корисних копалин;
- завершення проекту з видобування корисних копалин (відновлення ґрунтового покриву, забезпечення соціальної й екологічної безпеки в місцях видобування ресурсів тощо) [7, с. 48].

Перші три етапи за економічним змістом можна охарактеризувати як інвестиційну діяльність, а четвертий і п'ятий – як операційну. Відповідно, на перших трьох етапах витрати з розвідки запасів корисних копалин і підготовки до їхнього видобування капіталізуються в бухгалтерському обліку та формують інвестиції. На четвертому і п'ятому

етапах виникають здебільшого операційні витрати, які разом з амортизацією інвестицій можуть бути покриті доходами від реалізації корисних копалин чи продукції їхньої переробки. У звітних періодах шостого етапу, упродовж яких підприємства несуть витрати із завершення видобування корисних копалин, вони здебільшого не отримують доходів від реалізації цих ресурсів чи їхнього перероблення, тобто фактично не мають відповідного джерела покриття витрат. Тому, на думку Крупки Я. Д. та Порохнавець Я. А., упродовж періодів експлуатації родовищ природних ресурсів підприємствам доцільно і необхідно формувати відповідні резерви покриття витрат на відновлення природного середовища та обліковувати їх у складі забезпечень майбутніх витрат [7, с. 52-53]. На нашу думку, ця позиція повністю обґрунтована необхідністю дотримання принципу відповідності доходів і витрат, а саме створення у періодах експлуатації родовищ резервів капіталу, за рахунок яких покриватимуться витрати, пов'язані із закриттям (консервацією) місць видобування корисних копалин.

Важливим методичним прийомом бухгалтерського обліку щодо будь-якого об'єкта є його оцінювання. Методика оцінювання резервів капіталу насамперед залежить від їх виду і класифікації. У [8, с. 68] обґрунтовано такі підходи до оцінювання резервів у бухгалтерському обліку:

- за приписами законодавства;
- з урахуванням минулих подій і витрат;
- відповідно до фінансової політики підприємства.

Методологічною основою оцінювання в бухгалтерському обліку є категорія вартості. Сучасна методологія бухгалтерського обліку і фінансової звітності передбачає декілька підходів до оцінювання та використання різних видів вартостей – історичної собівартості, поточної, теперішньої, справедливої, відновної вартості та вартості реалізації (погашення) [8, с. 65]. Розглядаючи оцінювання резервів капіталу покриття витрат на відновлення природного середовища у зв'язку з видобуванням корисних копалин, варто звернути увагу на два види їхньої вартості – нормативну та поточну (рис. 1).

Нормативна оцінка вартості вказаних резервів залежить від обсягу витрат, які підприємству необхідно буде понести в майбутньому для ліквідації екологічних наслідків та відновлення природного середовища в місцях видобування корисних копалин. Не зважаючи на те, що ця оцінка є нормативною за змістом (має задовольняти вимоги норм законодавства та взятих підприємством на себе зобов'язань щодо відновлення навколишнього середовища) та методикою розрахунку, за своєю величиною вона є динамічною: по перше, точно передбачити величину вказаних витрат неможливо (принаймні з огляду на ринкові чинники зміни вартості використовуваних підприємством матеріальних, трудових, фінансових чи інших ресурсів), а по друге, обсяг цих витрат залежатиме від інтенсивності розроблення родовища корисних

копалин та впливу цього процесу на навколишнє середовище.

Поточна величина оцінки резервів капіталу покриття витрат на відновлення природного середовища у зв'язку з видобуванням корисних копалин відображає обсяг резервів, створених станом на кінець звітного періоду та відображених в балансі підприємства, яке видобуває корисні копалини. Теоретично-методологічні основи бухгалтерського обліку передбачають два можливих підходи до визначення поточної оцінки цих резервів – за амортизованою собівартістю та за справедливою вартістю. За першого підходу поточну величину досліджуваних резервів можна розрахувати як амортизацію їхньої нормативної оцінки з урахуванням фактичного обсягу добутих корисних копалин та загального планового обсягу їхнього видобутку з родовища (1):

$$ПРвкк = НОа + \frac{Оф}{Оп}, \quad (1)$$

де $ПРвкк$ – поточна величина резерву капіталу покриття витрат на відновлення природного середовища у зв'язку з видобуванням корисних копалин; $НОа$ – амортизована нормативна оцінка запасів корисних копалин; $Оф$ – фактичний обсяг видобутих корисних копалин станом на кінець звітного періоду; $Оп$ – загальний плановий обсяг видобутку запасів корисних копалин з родовища.

Застосовуючи другий підхід, який враховує вартість грошей в часі, поточну оцінку цих резервів розраховують шляхом дисконтування їх нормативної оцінки, тобто приведення її майбутньої вартості до теперішнього часу – дати балансу (2):

$$ПРвкк = \frac{НО}{(1 + D)^m}, \quad (2)$$

де $ПРвкк$ – поточна величина резерву капіталу покриття витрат на відновлення природного середовища у зв'язку з видобуванням корисних копалин; $НО$ – нормативна оцінка резерву капіталу покриття витрат на відновлення природного середовища у зв'язку з видобуванням корисних копалин; D – величина ставки дисконту, T – кількість років, які залишились до завершення розроблення родовища корисних копалин та початку проведення заходів з відновлення природного середовища.

В імперативних документах зі стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності категорія резервів фактично трансформована у категорію забезпечень (відмінності між цими категоріями детально розглянуті у [11]). НП(С)БО 11 «Зобов'язання» [12] розглядає забезпечення як довготермінові зобов'язання з невизначеною сумою чи часом погашення і встановлює необхідність відображення цих зобов'язань у балансі за їх теперішньою вартістю, яка є дисконтованою сумою майбутніх платежів для їхнього погашення. Однак, ця імперативна норма щодо застосування методик дисконтування вартості майбутніх платежів для оцінювання величини резервів капіталу покриття витрат на відновлення природного середовища у зв'язку з видобуванням

