

Яна Августинівна ПОРОХНАВЕЦЬ

аспірантка кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет,
асистент кафедри обліку та фінансів,
Мукачівський державний університет
вул. Ужгородська, 26, м. Мукачево, Закарпатська обл., 89600, Україна
E-mail: porokhnavetsyana@gmail.com
Тел. : +380508296383

**АМОРТИЗАЦІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ВИДОБУВНІЙ ГАЛУЗІ:
ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТИ**

Порохнавець, Я. А. Амортизація необоротних активів у видобувній галузі: вітчизняний та міжнародний аспекти [Текст] / Яна Августинівна Порохнавець // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 169-176. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Актуальною проблемою на сьогодні є розробка і впровадження прогресивних методик нарахування та обліку амортизації на підприємствах. Успішне їх вирішення спричинить прискорення уніфікації, сприятиме розв'язанню багатьох питань проведення амортизаційної політики, спростить механізм використання і буде сприяти подальшому удосконаленню системи бухгалтерського обліку України стосовно амортизаційних відрахувань. Одним із підходів до вирішення цієї проблеми є поглиблений аналіз вибору та порівняння методів нарахування амортизації окремих підприємств, у тому числі й підприємств видобувної галузі. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звертати увагу передусім на переваги та недоліки кожного з встановлених методів у певних виробничих умовах. Порівняльний аналіз використовуваних методів нарахування амортизації також дозволить визначити їх вплив на структуру операційних витрат та питому вагу в них витрат щодо амортизації.

Мета. Метою статті є дослідження особливостей нарахування та обліку амортизації на підприємствах видобувної галузі, встановлення прогресивних методів та специфіки їх застосування відповідно до певних виробничих умов.

Результати. Нарахована сума амортизації, яка входить до витрат і є складовою собівартості продукції, прямо впливає на економічні показники діяльності підприємства. Тому питання правильності її нарахування та відображення в обліку вимагають особливої уваги у видобувній галузі, оскільки цей вид витрат посідає ключове місце при видобуванні природних ресурсів, а структура активів, які амортизуються, суттєво відрізняється від інших галузей економіки.

Враховуючи те, що у видобувній галузі найбільшою проблемою амортизації є амортизація свердловин, важливо підібрати такий метод амортизації, який би, з одного боку, найбільш повно враховував строки корисного використання об'єктів, а з іншого – дозволив з найбільшою об'єктивністю переносити їх вартість на продукцію, вносячи амортизацію у витрати. Серед рекомендованих методів найбільше підходить у цьому відношенні метод списання за одиницею продукції, тобто виробничий спосіб перенесення вартості, виходячи з прогнозного розрахунку амортизації, що припадає на одиницю продукції, і фактичного її видобутку.

Ключові слова: амортизація; природні ресурси; прямолінійний метод; метод списання за одиницею продукції; термін корисного використання; ресурсна база.

АМОРТИЗАЦИЯ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТЫ

Аннотация

Введение. Актуальной проблемой на сегодня является разработка и внедрение прогрессивных методик начисления и учета амортизации на предприятиях. Успешное их решение способствует унификации, решению многих вопросов по поводу амортизационной политики, упростит механизм использования и будет способствовать дальнейшему усовершенствованию системы бухгалтерского учета Украины относительно амортизационных отчислений. Одним из подходов к решению этой проблемы есть углубленный анализ выбора и сравнение методов начисления амортизации отдельных предприятий, в том числе и предприятий добывающей отрасли. Выбирая метод начисления амортизации, предприятия должны обращать внимание, прежде всего, на преимущества и недостатки каждого из установленных методов в определенных производственных условиях. Сравнительный анализ используемых методов начисления амортизации также позволит определить их влияние на структуру операционных расходов.

Цель. Целью статьи является исследование особенностей начисления и учета амортизации на предприятиях добывающей отрасли, установления прогрессивных методов и специфики их использования в соответствии с определенными производственными условиями.

Результаты. Начисленная сумма амортизации, которая входит в расходы и является составляющей себестоимости продукции, прямо влияет на экономические показатели деятельности предприятия. Поэтому вопросы правильности ее начисления и отражения в учете требуют особого внимания в добывающей отрасли, поскольку этот вид расходов занимает ключевое место при добыче природных ресурсов, а структура активов, которые амортизируются, существенно отличается от других отраслей экономики. Учитывая то, что в добывающей отрасли специфической проблемой амортизации является амортизация скважин, важно подобрать такой метод амортизации, который бы, с одной стороны, наиболее полно учитывал сроки полезного использования объектов, а с другой - позволил с наибольшей объективностью переносить их стоимость на продукцию, включая амортизацию в расходы. Среди рекомендованных методов больше всего подходит в этом отношении метод списания по единице продукции, то есть производственный способ перенесения стоимости, исходя из прогнозного расчета амортизации, которая приходится на единицу продукции, и фактической ее добычи.

Ключевые слова: амортизация; природные ресурсы; прямолинейный метод; метод списания по единице продукции; срок полезного использования; ресурсная база.

Yana Avhustynivna POROKHNAVETS

PhD Student,

Department of Accounting in Manufacturing,

Ternopil National Economic University,

Assistant Professor of Department of Accounting and Finance,

Mukachevo State University

Uzhgorodska str., 26, Mukachevo, Transcarpathian Region, 89600, Ukraine

E-mail: porokhnavetsyana@gmail.com

Phone: +380508296383

DEPRECIATION AND AMORTIZATION IN THE EXTRACTIVE INDUSTRIES: DOMESTIC AND INTERNATIONAL ASPECTS

Abstract

Introduction. The development and application of advanced methods of calculation and accounting depreciation in the business are considered to be the urgent problem. Their successful resolution contribute to unification and facilitation of the resolution of many issues of depreciation policies, facilitation of the use of the mechanism and further strengthening of the accounting of Ukraine regarding depreciation. One of the approaches for solving this problem is in-depth analysis and comparison of the method selection for particular enterprise, including enterprises of mining industry. Choosing the method of depreciation, companies have to look first at the advantages and disadvantages of each method set out in specific production conditions. Comparative analysis of the used amortization methods will also determine their effect on the structure of operation of expenses.

Purpose. The aim of the paper is to study the characteristics of accrual accounting and depreciation on mining sector enterprises, the establishment of advanced methods and of their application under certain operating conditions.

Results. *Accumulated depreciation, which is included in the cost and is a component of production costs directly affect the economic performance of the company. Therefore the question of the correctness of calculation and recording requires special attention in the mining industry, since this type of expenditure occupies a key position in extraction of natural resources, and the structure of assets which are depreciated significantly different from other industries. Taking into consideration that in the mining industry amortization of wells is the biggest problem of amortization, it is important to choose a depreciation method that would, on the one hand, more fully consider the terms of useful usage of objects, and the other - with the greatest objectivity would allow to carry their value on products entering the amortization of costs. Among the recommended methods the method of cancellation of units of production is most suitable. It is based on the forecast calculation of depreciation.*

Keywords: *depreciation; natural resources; straight-line method; cancellation of production units method; terms of usefulness of usage; resource base.*

JEL classification: M40, M41, Q20

Вступ

Актуальною проблемою на сьогодні є розробка і впровадження прогресивних методик нарахування та обліку амортизації на підприємствах. Успішне їх вирішення спричинить прискорення уніфікації, сприятиме розв'язанню багатьох питань проведення амортизаційної політики, спростить механізм використання і буде сприяти подальшому удосконаленню системи бухгалтерського обліку України стосовно амортизаційних відрахувань. Одним із підходів до вирішення цієї проблеми є поглиблений аналіз вибору та порівняння методів нарахування амортизації окремих підприємств, у тому числі й підприємств видобувної галузі. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звертати увагу, передусім, на переваги та недоліки кожного з встановлених методів у певних виробничих умовах. Порівняльний аналіз використовуваних методів її нарахування також дозволить визначити їх вплив на структуру операційних витрат та питому вагу в них витрат щодо амортизації.

На теоретичне обґрунтування поняття «амортизація» зверталась увага в працях науковців Бондара О. В., Виговської Н. Г., Голова С. Ф., Дем'яненко М. Я., Еременко Т. В., Могилової М. М., Онишко С. В. та інших вітчизняних і зарубіжних вчених. Науковим працям із цієї проблеми характерне висловлювання різних думок і поглядів. Проте майже відсутні позиції з питань особливостей амортизації необоротних активів в окремих галузях економіки, зокрема у видобувній галузі. Це свідчить про актуальність та складність цієї проблеми.

Мета статті та завдання

Метою статті є дослідження особливостей нарахування та обліку амортизації на підприємствах видобувної галузі, встановлення прогресивних методів та специфіки їх застосування відповідно до певних виробничих умов.

Виклад основного матеріалу дослідження

Вартість основних засобів не може вважатися витратами підприємства в той момент часу, коли вони були придбані, адже це призвело б до порушення принципу відповідності нарахування доходів і витрат. Протягом усього строку корисного використання вартість необоротних активів повинна коригуватися та поступово формувати фонд на покриття витрат та відновлення обладнання. Тобто до завершення терміну експлуатації основного засобу його вартість має бути списана на витрати підприємства шляхом періодичного нарахування зношення.

Амортизація є надзвичайно складним економічним явищем. Вона поєднує ознаки витрат виробництва і джерела коштів, процесу руху вартості і важелі управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромадження нових засобів праці. Еволюція поглядів на амортизацію призвела до створення різних концепцій, які втілюють сучасний погляд на неї як економічну категорію.

Термін «амортизація» походить від лат. «amortization» – погашення, сплата боргів [6, с. 14]. В перекладі з латинської термін «амортизація» трактують як «а» –заперечення, «мог» – смерть, тобто цей термін характеризує постійне існування для відновлення засобів праці, які вичерпали свій ресурс. У США взагалі замість терміна «amortisation» використовують термін «depreciation», що у перекладі з латинської («pretium») означає ціна або вартість, «de – pretium» – зниження ціни або вартості.

Аналізуючи визначення поняття «амортизація» в економічних джерелах, можна зробити висновок, що думки вчених і практиків про визначення терміну поділилися. Одна група вчених вважає, що амортизація – це грошове вираження зношення, друга, – що амортизація – це не що інше, як процес перенесення вартості зношення на собівартість продукції, третя стверджує, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку. Однак майже всі вони погоджуються, що амортизація – це процес поступового списання вартості необоротних активів на витрати підприємства [7, с. 38].

Найбільш об'єктивно розкриває природу та зміст поняття «амортизація» наступне визначення: амортизація – це об'єктивна економічна категорія, яка виражає процес поступового перенесення частини вартості основних виробничих засобів та нематеріальних активів на собівартість продукції, що виробляється, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального та фізичного зношення.

З позиції бухгалтерського обліку, амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, які амортизуються протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [8, с. 3]. В основу бухгалтерської (облікової) концепції амортизації покладено бухгалтерські операції щодо систематичного списання вартості основних засобів протягом терміну їх корисного використання на готову продукцію з метою відображення на бухгалтерських рахунках процесу нарахування і обліку амортизації. Цей суто методологічний підхід підкреслює, що амортизація не пов'язана зі зменшенням вартості об'єкту у зв'язку з коливанням цін, не пов'язана зі зношенням або спрацюванням активу внаслідок експлуатації і не має відношення до розрахунку вартості заміни активу.

Питання відображення в бухгалтерському обліку амортизації необоротних активів видобувних підприємств слід розглядати з позицій особливостей цієї галузі в такому контексті:

- специфічність основних виробничих об'єктів – знарядь праці (свердловини та їх територіальна розгалуженість);
- різні способи експлуатації свердловин для вивільнення з надр продукції видобування;
- безперервність виробничих процесів та однотипність технологічних процесів на об'єктах;
- по закінченню експлуатації родовища більшість об'єктів виробництва не мають залишкової вартості, тому амортизація залежить не від фактору часу, а від об'єму природних ресурсів, які можуть бути видобуті.

Характерною рисою видобувної промисловості є безпосередній зв'язок певної частини витрат з обсягом видобутих корисних копалин. Амортизація якраз і є тим особливим видом витрат, який покликаний співвіднести отримуваний від використання об'єкта дохід з частиною витрат на його створення.

Крім того, ще однією особливістю видобувної галузі є те, що будь-які витрати, понесені підприємством на етапі розвідки запасів корисних копалин (витрати на розвідку/дорозвідку, облаштування та розробку будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин), вносяться до окремого об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин, на балансі якого перебувають такі запаси (родовища), та підлягають амортизації.

Згідно з Податковим кодексом України (ПКУ) до витрат, що вносяться до окремого об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин платника податку, належать:

- витрати на придбання геологічної інформації, що є в розпорядженні інших юридичних осіб;
- витрати на попередню розвідку родовищ (запасів) корисних копалин, проведену за рахунок власних коштів підприємств, що містить проектні роботи, пошуково-розвідувальні, бурові та гірничі роботи, геофізичні, геохімічні та інші дослідження в межах визначеної ділянки (території);
- витрати на детальну розвідку родовищ (запасів), проведену за рахунок власних коштів підприємств, що містить проектування, облаштування родовищ, бурові та гірничо-прохідницькі роботи, геофізичні та інші дослідження, комплекс випробувальних робіт, технологічні дослідження тощо;
- витрати, пов'язані з державною експертизою та оцінкою запасів корисних копалин;
- витрати на розроблення техніко-економічних обґрунтувань, бізнес-планів, угод (контрактів), концесійних договорів на користування надрами тощо;
- витрати на проектування розробки родовищ (запасів) корисних копалин;
- витрати на дорозвідку родовищ (запасів) корисних копалин, що здійснюється підприємством після завершення детальної розвідки паралельно з експлуатаційними роботами в межах гірничого відводу і які супроводжуються нарощуванням запасів корисних копалин чи переведенням запасів у більш високі категорії розвіданості (разом із виконанням бурових, гірничо-прохідницьких робіт тощо).

До складу зазначеної групи не вносяться такі витрати, пов'язані з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин:

- будь-які витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами з ведення господарської діяльності (в тому числі витрати на реєстрацію, оформлення гірничого відводу тощо);
- витрати на геологорозвідувальні роботи, виконані та профінансовані (як у минулому, так і поточному періоді) за рахунок державного бюджету;
- витрати на розвідку/дорозвідку запасів (родовищ) корисних копалин, що виконувалась за рахунок підприємства і не привела до відкриття та нарощування додаткових обсягів балансових запасів чи до підвищення ступеня їх розвіданості (категорійності), у тому числі, якщо відповідні роботи були припинені з огляду на їх економічну недоцільність;

- витрати видобувних підприємств на експлуатаційну розвідку з метою уточнення контурів покладів корисних копалин, їх якості та гірничо-технічних умов розробки (без нарощування запасів корисних копалин і зміни їх категорійності за ступенем промислової розвіданості);
- витрати на утримання основних засобів (у тому числі геологорозвідувальних підрозділів, організацій), що перебувають у стані консервації [9, с. 227].

Тобто, на підприємствах видобувної галузі амортизації підлягають не тільки придбані або іншим чином отримані необоротні активи, але й капіталізовані витрати, понесені з метою розвідки і оцінки корисних копалин. Після підтвердження технічної можливості та економічної доцільності видобування цих природних ресурсів такі витрати визнаються активами підприємства у складі необоротних активів і, відповідно, також підлягають амортизації.

Питання капіталізації витрат на розвідку запасів корисних копалин, та їх визнання у складі необоротних активів регулює П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин». Проте жодних пояснень щодо способів амортизації таких активів вказане П(С)БО не наводить [10, с. 2].

Очевидним є те, що регулювання нарахування амортизації (зношення) активів в Україні відбувається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи». Зміст цих положень загалом відповідає концептуальним засадам, закладеним МСФЗ 16 «Основні засоби».

Відповідно до міжнародної та вітчизняної практики обліку у видобувній галузі існують два основних способи розрахунку амортизації: прямолінійний метод і метод списання за одиницею продукції.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» за прямолінійним методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів [8, с. 9].

Що стосується методу списання за одиницею продукції, то варто додати, що він застосовується тільки у видобувній галузі. Його роз'яснення дає Податковий кодекс України. Відповідно до ст. 148 ПКУ за методом списання за одиницею продукції сума амортизаційних відрахувань об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин, розраховується за формулою (1) [9, с. 228]:

$$C(a) = B(a) \times O(a) : O(z), \quad (1)$$

де $C(a)$ — сума амортизаційних відрахувань за звітний період;

$B(a)$ — балансова вартість об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин на початок звітного періоду, яка дорівнює балансовій вартості об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин на початок періоду, що передує звітному, збільшеній на суму витрат на розвідку/дорозвідку та облаштування запасів (родовищ) корисних копалин, понесених у попередньому періоді;

$O(a)$ — обсяг (у натуральних величинах) корисних копалин, фактично видобутих протягом звітного періоду;

$O(z)$ — загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку корисних копалин на відповідному родовищі, який визначається за методикою, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

Крім того, важливо зазначити, що чималу роль при обранні методу нарахування амортизації належить правильності визначення строку корисного використання активу. При цьому слід урахувати наступні чинники: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; очікуване фізичне і моральне зношення; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші чинники.

У звіті Комітету МСФЗ «Видобувні галузі» активи видобувних підприємств згруповані за терміном корисного використання необоротних активів та можливості їх відокремлення від родовища [12, с. 71]:

1. Актив не може бути відокремлений від родовища, якщо:

- строк його корисного використання менший, ніж термін використання ресурсів корисних копалин;
- строк його корисного використання однаковий або більший, ніж термін використання ресурсів корисних копалин.

2. Актив може бути відокремлений від родовища, але передбачається, що він буде використовуватися протягом усього строку корисного використання родовища коли:

- строк його корисного використання менший, ніж термін використання ресурсів корисних копалин;
- строк його корисного використання однаковий або більший, ніж термін використання ресурсів корисних копалин.

3. Актив можна відокремити від родовища, і передбачається, що він використовуватиметься на двох або більше родовищах за умови:

- строк його корисного використання менший, ніж термін використання ресурсів корисних копалин;
- строк його корисного використання однаковий або більший, ніж термін використання корисних копалин.

Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства мають звертати увагу передусім на переваги та недоліки кожного з методів у певних виробничих умовах. Порівняльний аналіз використовуваних

методів нарахування амортизації також визначає їх вплив на структуру операційних витрат та питому вагу в них витрат амортизації.

Деякі фахівці з обліку вважають за краще використовувати прямолінійний спосіб нарахування амортизації для всіх капіталізованих витрат, особливо на підприємствах, де видобуток сировини є досить стабільним.

Головною перевагою прямолінійного методу є його простота. Однак опоненти цього методу вважають, що у зв'язку з тим, що видобуток більшості корисних копалин варіюється з дня на день, прямолінійний метод не дає можливості правильного зіставлення доходів з витратами, що передбачено базовими принципами обліку.

Також низка економістів передбачають, що використання прямолінійного методу нарахування амортизації для об'єктів обліку, які безпосередньо відносяться до мінеральних ресурсів, некоректно, навіть якщо строк корисного використання цих основних засобів менший, аніж термін використання резервів природних ресурсів. Однак інші схиляються до того, що основні засоби з меншим терміном корисного використання слід амортизувати прямолінійним методом, оскільки метод списання за одиницею продукції в такому випадку досить складний у використанні. На думку Комітету з МСФЗ, активи з меншим терміном корисного використання слід амортизувати прямолінійним способом.

Існують активи, термін корисного використання яких більший, ніж термін використання природних ресурсів, наприклад водні платформи або будівлі. Як правило, більший термін корисного використання цих активів пов'язаний з тим, що по закінченні промислу на одному родовищі вони можуть бути вилучені і використовуватися для видобутку на іншому родовищі. Фахівці по відношенню до таких активів схиляються у використанні прямолінійного методу нарахування амортизації.

Деякі активи можуть використовуватися для видобування корисних копалин відразу на двох чи більше родовищах. Такі активи зазвичай називають допоміжним обладнанням і спорудами. У разі, якщо компанія використовує метод списання за одиницею продукції, амортизація цих активів повинна розподілятися за центрами витрат. Проте Комітет МСФЗ у своєму звіті зазначає, що активи, які використовуються для двох чи більше центрів витрат, слід амортизувати прямолінійним методом.

Основоположний принцип методу списання за одиницею продукції полягає в тому, що капіталізовані витрати прикріплюють до певного центру витрат для знаходження промислових запасів корисних копалин. Перевагою цього методу є той факт, що обсяг видобутку мінеральних ресурсів постійно варіюється, отже, останній буде більш практично відображати ситуацію. Також на його користь говорить посилення на стандарт МСФЗ 16 «Основні засоби», згідно з яким «використаний метод амортизації має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання» [13, с. 8].

Відповідно до звіту Комітету МСФЗ у межах цього методу обліку одиниця продукції може бути відображена як у натуральному, так і у грошовому вимірнику. У разі, якщо для визначення одиниці продукції використовують натуральні вимірники, то кожна одиниця ресурсів (барелі, тонни, галони, кубічні метри) співвідноситься з неамортизованими витратами. Натуральні показники - це кількість корисних копалин, видобута в поточному періоді плюс кількість корисних копалин, що залишається в їх промислових запасах. Комітет з МСФЗ не виробив позицію щодо вибору вимірників натуральних чи фінансових для найбільш правильного відображення амортизаційних відрахування за методом списання за одиницею продукції, а Податковий кодекс України чітко визначає, що при розрахунку амортизації обсяг корисних копалин вимірюють у натуральних величинах.

У межах використання як натуральних, так і грошових вимірників підприємство стикається ще з однією проблемою - питанням вибору ресурсної бази для розрахунку амортизації. Існують три основні точки зору з приводу внесення ресурсів корисних копалин у розрахунок амортизації:

- використання тільки доведених розроблених запасів для розрахунку амортизації;
- використання всіх доведених запасів для розрахунку амортизації;
- використання всіх доведених, а також ймовірних запасів для розрахунку амортизації.

Перший підхід регламентований у стандарті GAAP США. Згідно з п. 27 SFAS 19, капіталізовані витрати на свердловини, відповідні споруди та обладнання підлягають амортизації на підставі доведених розроблених запасів. Доведені нерозроблені запаси не використовують для цих цілей, оскільки вони будуть видобуті тільки після здійснення додаткових витрат на розробку родовищ [14, с. 184].

У межах другого підходу компанія для розрахунку амортизації може використовувати не тільки доведені розроблені, а й доведені нерозроблені запаси. Фахівці, які дотримуються цієї точки зору, вважають, що доведені нерозроблені запаси з найбільшою ймовірністю існують. Отже, витрати, здійснені у минулому і капіталізовані, частково можуть розподілятися і на нерозроблені запаси мінеральних ресурсів.

Стандарт SORP 2001 Великобританії декларує третю точку зору, згідно з якою капіталізовані витрати, пов'язані з придбанням прав на ділянки надр з доведеними запасами, і витрати на свердловини, обладнання та споруди списуються на промислові запаси. Комітет з МСФЗ на сьогодні не виробив точку

зору, який саме підхід вважається найбільш прийнятним, тобто компанія може користуватися галузевими стандартами при розрахунку амортизації [15, с. 68].

У знову ж таки у вітчизняному обліку це питання регламентоване законодавчо Постановою кабінету міністрів України «Про затвердження методики визначення загального розрахункового обсягу видобутку корисних копалин». Відповідно до цього загальний розрахунковий обсяг видобутку корисних копалин дорівнює фактично промисловим запасам родовища, обґрунтованим у проекті на його розробку чи під час затвердження запасів Державною комісією із запасів корисних копалин України [16, с. 2].

Від правильного визначення сум амортизації залежать фінансові показники підприємства як за певний період, так і плановані в майбутньому. Аналізуючи подані вище особливості видобувних підприємств, вважаємо: зрозумілим є те, що значною мірою від обсягу видобутої сировини, а також від ступеня завантаження технологічного обладнання залежить собівартість продукції. У такому випадку, на нашу думку, нарахування амортизації методом списання за одиницею продукції дає можливість найбільш точно розрахувати витрати виробництва.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Нарахована сума амортизації, яка входить до витрат і є складовою собівартості продукції, прямо впливає на економічні показники діяльності підприємства. Тому питання правильності її нарахування та відображення в обліку вимагають особливої уваги у видобувній галузі, оскільки цей вид витрат посідає ключове місце при видобуванні природних ресурсів, а структура активів, які амортизуються суттєво відрізняється від інших галузей економіки.

Враховуючи те, що у видобувній галузі найбільшою проблемою амортизації є амортизація свердловин, важливо підібрати такий її метод, який би, з одного боку, найбільш повно враховував строки корисного використання об'єктів, а з іншого – дозволив з найбільшою об'єктивністю переносити їх вартість на продукцію, із внесенням амортизації у витрати. Серед рекомендованих методів найбільше підходить у цьому відношенні метод списання за одиницею продукції, тобто виробничий спосіб перенесення вартості, виходячи з прогнозного розрахунку амортизації, що припадає на одиницю продукції, і фактичного її видобутку.

Ця стаття не вирішує всіх проблем, що виникають при формуванні амортизаційної політики та виборі методів та строків експлуатації необоротних активів у видобувній галузі, однак сприятиме багатоплановим та більш докладним дослідженням з цієї проблематики.

Список літератури

1. Виговська, Н. Г. Методи амортизації: проблема вибору оптимального варіанту [Текст] / Н. Г. Виговська // Вісник ЖІТІ. – 2006. – № 9. – С. 38 – 42.
2. Голов, С. Ф. Концепції амортизації та їх вплив на облік та управління в сучасних умовах [Текст] / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 8. — С. 9-16.
3. Дем'яненко, М. Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект). моногр / М. Я. Дем'яненко, С. М. Євтушенко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2006. – 178 с.
4. Еременко, Т. В. Формирование категории «амортизация» в методологии бухгалтерського учета [Текст] / Т. В. Еременко // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее»: Доклады международной научной конференции 10–11 февраля 2010 року. – Т. 1. – СПб. : Нестор-История, 2011. – С. 168–188.
5. Моголова, М. М. Амортизаційна політика в аграрному секторі України: історичний аспект [Текст] / М. М. Моголова // Економіка АПК. – 2005. – № 9. – С. 58 – 64.
6. Онишко, С. В. Особливості реформування амортизаційної політики в Україні [Текст] / С. В. Онишко, Д. М. Серебрянський // Фінанси України. — 2007. — №4. — С. 13-20.
7. Бондар, О. В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання [Текст] / О. В. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 1. – С. 38-42.
8. Основні засоби : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27. 04.2000 р. № 92.
9. Податковий кодекс України від 11.10.2011 р. №2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua/>.
10. Витрати на розвідку запасів корисних копалин [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26. 08. 2008 р. № 1090.
11. Нематеріальні активи [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27. 04. 2000 р. № 92.
12. Discussion Paper DP/2010/1 «Extractive Activities», International Accounting Standards Board, April 2010- Режим доступу: <http://www.ifrs.org/>.
13. Основні засоби [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. – Режим доступу: <http://rada.gov.ua/>.

-
14. *Statement of Financial Accounting Standards № 19 «Financial accounting and reporting by oil and gas producing companies», [Текст] December 1977.*
 15. *Statement of Recommended Practice «Accounting for Oil and Gas Exploration, Development, Production and Decommissioning Activities», Accounting Standards Board, June 2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oiac.co.uk>.*
 16. *Про затвердження методики визначення загального розрахункового обсягу видобутку корисних копалин [Текст] : постанова кабінету міністрів України, затверджена Кабінетом міністрів України 03.10.1997 р. № 1099.*

References

1. *Vygovska, N. G. (2006). Methods of depreciation : the problem of choosing the best variant. Bulletin ZHITI, 9, 38-42.*
2. *Golov, S. F. (2004). concept of depreciation and its impact on accounting and control in modern terms. Accounting and Auditing, 8, 9-16.*
3. *Dem'yanenko, M. J. & Yevtushenko, S. M. (2006). Amortization problems in the agricultural sector APC (accounting and financial aspects). Kyiv: IAE NNC.*
4. *Eremenko, T. (2011). Formation category " depreciation " in methodology accounting auditing, 168-188. Sokolovskye reading " Sight of of last in the future ". St. Petersburg. : Nestor History P.*
5. *Mohylova , M. (2005). depreciation policies in the agricultural sector of Ukraine : historical perspective. Economy APC, 9, 58-64.*
6. *Onishko, S. V. & Serebrianskyi, D. M. (2007). Features depreciation policy reform in Ukraine. Finance Ukraine, 4, 13-20.*
7. *Cooper, A. (2005). Problems of depreciation policies in the market economy. Actual problems of economy, 1, 38-42.*
8. *Fixed assets: standard 7, approved by the Ministry of Finance of Ukraine on 27.04.2000, the number 92. (2000).*
9. *Tax Code of Ukraine dated 11.10.2011, the № 2755-17. Retrieved April 15, 2014, from <http://rada.gov.ua/>.*
10. *The cost of exploration of mineral resources: standard 33 , approved by the Ministry of Finance of Ukraine on 26.08.2008 № 1090. (2008).*
11. *Intangible assets [text]: provisions (standards) 8 , approved by the Ministry of Finance of Ukraine on 27.04.2000 № 92. (2000).*
12. *Distsusyon Paper DP/2010/1 «Extractive Activities», International Accounting Standards Board, April 2010. (2010). Retrieved April 15, 2014, from <http://www.ifrs.org/>.*
13. *Fixed assets : International Accounting Standard 16. (n.d.). Retrieved April 15, 2014, from <http://rada.gov.ua/>.*
14. *Statement of Financial Accounting Standards № 19 «Financial accounting and reporting by oil and gas producing companies», December 1977. (1977).*
15. *Statement of Recommended Practice «Accounting for Oil and Gas Exploration, Development, Production and Decommissioning Activities», Accounting Standards Board, June 2001. (2001). Retrieved April 15, 2014, from <http://www.oiac.co.uk>.*
16. *On approving the methodology for determining the total estimated volume of mining : Cabinet of Ministers of Ukraine , approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine 03.10.1997 , № 1099. (1997).*

Стаття надійшла до редакції 09.04.2014 р.