

**Я.А. ПОРОХНАВЕЦЬ***(Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна)*

## **Проблеми обліку розвіданих природних ресурсів у видобувних підприємствах**

*Стаття присвячена розкриттю проблемних питань бухгалтерського обліку у видобувних підприємствах, що обумовлені специфікою даної галузі промисловості та пошуку шляхів їх вирішення. Невизначеність перспектив освоєння природних ресурсів впливає на облік витрат, пов'язаних із розвідкою та оцінкою запасів природних ресурсів. Віднесення таких витрат на фінансовий результат підприємства є виправданим лише у випадку, якщо результат освоєння буде негативним. В протилежному випадку фінансові результати, показані у фінансовій звітності, спотворено представлятимуть реальну динаміку бізнесу. Виходячи з цього актуальним є пошук особливого бухгалтерського механізму відкладання витрат на майбутні періоди так, щоб при цьому можна було б не визнавати жодних активів. Відносність контролю над геологічними запасами копалин в надрах не дозволяє відобразити їх у фінансовій звітності згідно класичних принципів визнання активів. Отже варто обґрунтувати альтернативні показники, які б доповнювали дані фінансової звітності. Проблемною є також оцінка видобутих корисних копалин для цілей бухгалтерського обліку. Сучасна бухгалтерська методологія у частині вирішення описаних проблем ще не виробила дієвих механізмів, тому актуальними є наукові пошуки в даному напрямку.*

**Ключові слова:** видобувна галузь, освоєння природних ресурсів, визнання природних ресурсів, оцінка видобутих корисних копалин.

**Я.А. ПОРОХНАВЕЦЬ***(Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь, Украина)*

## **Проблемы учета разведанных природных ресурсов в добывающих предприятиях**

*Статья посвящена раскрытию проблемных вопросов бухгалтерского учета в добывающих предприятиях, которые обусловлены спецификой данной отрасли промышленности, и поиску путей их решения. Неопределенность перспектив освоения природных ресурсов влияет на учет расходов, связанных с разведкой и оценкой запасов природных ресурсов. Отнесение таких расходов на финансовый результат предприятия является оправданным лишь в случае, если результат освоения будет отрицательным. В противном случае финансовые результаты, показанные в финансовой отчетности, будут искажены и представлять реальную динамику бизнеса. Исходя из этого, актуальным является поиск особого бухгалтерского механизма отложения расходов на будущие периоды так, чтобы при этом можно было бы не признавать никаких активов. Относительность контроля над геологическими запасами ископаемых в недрах не позволяет отразить их в финансовой отчетности согласно классических принципов признания активов. Поэтому стоит обосновать альтернативные показатели, которые бы дополняли данные финансовой отчетности. Проблемной является также оценка добытых полезных ископаемых для целей бухгалтерского учета. Современная бухгалтерская методология в части решения описанных проблем еще не выработала действенных механизмов, поэтому актуальными являются научные поиски в данном направлении.*

**Ключевые слова:** добывающая отрасль, освоение природных ресурсов, признания природных ресурсов, оценка добытых полезных ископаемых.

**Ya.A. POROKHNAVETS***(Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine)*

## **Problems of Accounting of Explored Natural Resources in Mining Companies**

*The article is devoted to disclosure of problematic accounting issues in the mining companies, due to the specifics of the industry and the search for solutions. Uncertainty of the future development of natural resources affect the accounting of costs associated with the exploration and evaluation of natural resources. The assignment of these costs to the financial results of the company is justified only if the result of exploration is of negative development.*

## Бухгалтерський облік

*Otherwise, the financial results shown in the financial statements, will distort the real business dynamics. Based on this it is current to find a special accounting mechanism of deferred expenses for future periods so that while it would be possible not to recognize any assets. Relativity of the control of geological reserves of minerals in the bowels does not allow reflecting them in the financial statements in accordance with the classical principles for recognizing the assets. So it is necessary to justify the alternative measures that would complement financial statements. Problem constitutes also the assessment of the extracted minerals for accounting purposes. Modern accounting methodology in the part of settlement of described problems have not developed effective mechanisms, so the scientific research in this area is actual.*

**Keywords:** mining industry, natural resources, recognition of natural resources, assessment of the extracted minerals.

**Постановка проблеми.** В Україні, як і у світі видобувна галузь економіки займає провідну роль, адже природні ресурси в забезпечують більшість виробничих і соціальних потреб, а інформація про наявність природних ресурсів значною мірою визначає рівень конкурентоспроможності країни в ринковому середовищі. Проте, незважаючи на вагомість даного сектору, у видобувних підприємствах повсякчас виникає багато дискусійних питань, що обумовлені специфікою діяльності галузі. Серед них особливо актуальними є питання щодо організації бухгалтерського обліку та розкриття облікової інформації по видобуванню природних ресурсів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичним засадам обліку у видобувній галузі приділяється увага в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, таких як О.М. Брадул [2], С.М. Кафка [6], Н.І. Пилипів [12], О.І. Шатохіна [16], О.В. Юрченко [17], С.А. Маковой [9], О.А. Сухарева [15] та ін. В дослідженнях піднімаються питання структури витрат, їх формування, відображення в обліку і звітності. Проте видобувна галузь постійно розвивається і, відповідно, змінюються підходи до обліку її специфічних об'єктів, що, на нашу думку, потребує більш глибокого розкриття.

**Метою статті** є розкриття проблемних питань бухгалтерського обліку у видобувній галузі, що обумовлені специфікою даного сектору економіки та пошук шляхів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Дослідження обліку на видобувних підприємствах в першу чергу варто розпочати з аналізу організаційно-технологічних особливостей функціонування галузі. Адже як зазначають А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко та В.П. Завгородній, технологічні й організаційні особливості виробництв мають враховуватись при побудові облікових систем підприємств [8, с. 130].

Видобувна промисловість, як ключова галузь економіки з огляду на свою багатоступінь, має значні особливості, які суттєво впливають на облік. Серед них:

- тривалий період часу між отриманням права на видобування і реалізацією видобутих природних ресурсів;
- висока вартість пошуково-оцінних і розвідувальних робіт за відсутності впевненості в майбутній економічній доцільності розробки родовища;
- відмінність ліцензій на пошук, оцінку, розвідку, видобуток корисних копалин від інших видів ліцензій;

- обмежений термін служби і використання окремих об'єктів видобувного підприємства;

- специфіка реалізації видобутих природних ресурсів;

- істотні суми коштів, необхідних на рекультивування використаних земельних ділянок та забезпечення екологічних норм та інші.

Обрана методика бухгалтерського обліку в умовах дії цих чинників зрештою має істотний вплив на фінансові показники діяльності підприємств, що подаються на розгляд зацікавленим користувачам.

Загалом, з огляду на особливості даного сектору економіки можна зауважити, що ведення бухгалтерського обліку на підприємствах видобувної галузі пов'язане з трьома основними проблемами:

- невизначеністю перспектив освоєння природних ресурсів;

- контролем над геологічними запасами копалин в надрах;

- оцінкою видобутих корисних копалини.

Перша проблема пов'язана із стадією освоєння природних ресурсів. Термін «освоєння» або ж «розробка», що використовується в даній сфері, відноситься до етапу діяльності підприємства-природокористувача, коли ідентифікований мінеральний ресурс готується до промислового видобування або ж використання. Видобувні підприємства, перед тим як безпосередньо перейти до виробничої діяльності з добування корисних копалин, повинні пройти підготовчий етап процесу користування природними ресурсами, тобто передрозвідувальну стадію, стадію розвідки і оцінки, процедуру розробки (підготовки) родовищ для їх промислової експлуатації. Розробники повинні переконатися в наявності копалин, визначити характер їх залягання, оцінити можливості їх видобутку з технологічної та комерційної точок зору. Усі ці дії вимагають великих зусиль, часто багаторічних і значних витрат, які, як правило, перевищують витрати власне на етапі видобування.

Основна проблема цього етапу полягає в тому, що усі вказані зусилля мають невизначені перспективи. Освоєння може закінчитися як рішенням про початок видобування, так і рішенням про відмову від нього. Відмова від розробки родовища в поточних умовах не є чимось екстраординарним, а є нормальною подією, яка трапляється доволі часто.

У такій ситуації, якщо застосовувати загальні фундаментальні підходи бухгалтерського обліку, закладені в Концептуальній основі фінансової

звітності і реалізовані в переважній більшості стандартів МСФЗ, то всі витрати на освоєння слід було б відносити на фінансовий результат (витрати) того періоду, в якому вони були понесені. Адже у організації немає впевненості у надходженні майбутніх економічних вигод від родовища, поки по ньому не прийнято рішення про доцільність видобутку, а вірогідність позитивного або негативного результату освоєння у більшості випадків об'єктивно оцінити неможливо [7].

Проте такий підхід виглядає надмірно «обачним». Він був би справедливим тільки в тих випадках, коли результат освоєння виявився б дійсно негативним. Фінансові результати, показані у фінансовій звітності, спотворено представлятимуть реальну динаміку бізнесу. Відтак, на етапі освоєння фінансовий результат виявиться заниженим, оскільки з поточної виручки організації віднімаються витрати, які насправді здійснені заради майбутнього, а не поточного доходу. Відтак, на етапі освоєння фінансовий результат виявиться заниженим, оскільки з поточної виручки організації віднімаються витрати, які насправді здійснені заради майбутнього, а не поточного доходу. На етапі ж видобування фінансовий результат виявиться навпаки завищеним, оскільки з виручки від продажу видобутих копалин віднімаються тільки витрати, необхідні для здійснення самого процесу видобування. Значні ж витрати, які були понесені раніше для забезпечення цього процесу, вже не враховуються, і собівартість видобування стає таким чином неповною.

Для вирішення цієї проблеми потрібний особливий бухгалтерський механізм відкладання витрат на майбутні періоди так, щоб при цьому можна було б не визнавати жодних активів. Але знайти такий механізм вкрай непросто, так як принципи подвійного запису і балансової рівності стверджують, що відкласти витрати на майбутнє неможливо інакше, ніж шляхом визнання активу. Відтак доводиться чимось поступитися: або принципами визнання активу, або порушенням динаміки фінансового результату.

Друга проблема пов'язана з геологічними запасами копалин, що залягають в надрах, тобто тих, які ще не видобуті на поверхню. Класичний бухгалтерський облік не містить механізмів відображення цих запасів у фінансовій звітності підприємства. Підстав для визнання їх в якості активів недостатньо, оскільки підприємство-видобувник не контролює запаси в надрах. Крім того, ринкова капіталізація видобувного підприємства або вартість випущених ним котируваних фінансових інструментів, як правило, суттєво залежить від підтверджених запасів природних ресурсів в надрах родовищ, якими воно володіє, а також може змінюватися залежно від надходження нової інформації про залягання тієї або іншої кількості цих запасів.

Вказані аргументи свідчать про те, що фінансова звітність, в якій не міститься інформації з приводу потенційно можливих для видобування запасів

природних ресурсів, неповно відображає реальну картину бізнесу. Іноді підприємства-природокористувачі у зв'язку з цим вносять до приміток до фінансової звітності інформацію про підтвержені геологічні запаси в надрах, відображену в негрошовій формі. Представлення такої інформації не регулюється бухгалтерськими стандартами, тому є хаотичним. До того ж негрошова інформація ніяк не впливає на показники фінансової звітності.

Третя проблема виникає щодо оцінки вже видобутих корисних копалин. Видобута сировина визнається активом і класифікується як запаси. Запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації [5, с. 3]. У звичайній ситуації, коли немає потрясінь на товарних ринках, можливий варіант, коли чиста вартість реалізації перевищує собівартість, оскільки усі видобувні компанії (як і будь-які інші суб'єкти господарювання) здійснюють діяльність заради отримання прибутку і прагнуть до позитивної рентабельності. Тому, як правило, запаси оцінюються за собівартістю до тих пір, поки не будуть реалізовані. Класичні правила бухгалтерського обліку (як МСФЗ, так і П(С)БО) дозволяють визнавати прибуток тільки після факту продажу активів. Для усіх попередніх стадій господарського циклу застосовується модель історичної вартості, яка не містить механізмів визнання проміжного прибутку.

Між тим з усіх видів товарних ринків найбільш активними є саме ринки мінеральної сировини. Більшість видів мінеральної сировини є предметами біржової торгівлі. При цьому контракти на постачання мінеральної сировини часто укладають на тривалі терміни та містять механізми пролонгації. Продавці мінеральної сировини практично не потребують реклами свого товару.

У таких умовах факт продажу втрачає свою значущість в якості характеристики фінансових результатів діяльності видобувного підприємства. Для фінансових аналітиків зміна ринкових цін є набагато актуальнішим індикатором успіху бізнесу видобувних підприємств, ніж фактичні об'єми здійсненої реалізації. Коли оцінюються результати діяльності підприємства-природокористувача за той або інший період, то, як правило, розглядають скільки було видобуто, а не скільки було реалізовано. Тому фундаментальні бухгалтерські підходи для оцінки запасів і визнання доходів не зовсім доречні відносно основних об'єктів видобувних підприємств.

Сучасна бухгалтерська методологія у частині рішення описаних проблем ще не виробила дієвих механізмів. Принаймні остаточні рішення ще не знайшли свого відображення у бухгалтерських стандартах.

Серед МСФЗ є спеціальний стандарт для добувних галузей МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [13]. Предметом його регулювання є перша з описаних проблем, оскільки сфера стандарту обмежується тільки стадією освоєння природних ресурсів.

Не можна сказати, щоб цей стандарт містив якийсь певне рішення. Стандарт позиціонується Радою з МСФЗ як тимчасовий документ, який діятиме до розробки повномасштабного проекту в цій області. Стандарт випущений в цілях тимчасового закріплення тих підходів в обліку, які вже використовуються видобувними підприємствами.

МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» виділяє активи, пов'язані з освоєнням природних ресурсів у відособлений клас. До нього відносяться ті активи, які забезпечують лише попереднє освоєння, тобто розвідку і оцінку природних ресурсів, коли їх видобуток ще не ведеться.

Головною особливістю бухгалтерського обліку, із-за якої виникла необхідність відособлювати самостійний клас активів – відсутність економічних вигод у підприємства в процесі експлуатації цих активів. Адже у підприємства-природокористувача на етапах розвідки і оцінки ще не має і не може мати того продукту, який воно здатне продавати і отримувати при цьому виручку. До того ж підприємство не впевнене в тому, що цей продукт взагалі буде одержано, адже розвідка і оцінка мінеральних ресурсів можуть дати як позитивний, так і негативний результат. Підприємство може зробити висновок за результатами розвідки, що видобуток на цьому родовищі за нинішніх умов економічно неефективний. Поки розвідка не закінчена, перспективи майбутнього надходження вигод ще не відомі. За таких умов, якби підприємство застосовувало загальні критерії визнання основних засобів або нематеріальних активів, встановлені в МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи», то не можна було б визнати ніяких активів, використовуваних в розвідці і оцінці природних ресурсів [10, 11]. Усі витрати, включаючи вартість усієї використовуваної техніки і устаткування, повинні були б негайно відноситися на поточні витрати, але такий жорсткий підхід не узгоджується зі сталою світовою практикою бухгалтерського обліку у видобувних галузях. У зв'язку з цим і виникла необхідність прийняття окремого стандарту МСФЗ 6, в якому допускаються відхилення від концептуальних принципів МСФЗ. Цей стандарт дозволяє підприємствам в даній ситуації відступити від звичайних критеріїв визнання активу і, незважаючи на відсутність упевненості у надходженні майбутніх економічних вигод, визнавати активами те, що використовується в розвідці і оцінці природних ресурсів.

Таким чином, якщо підприємство здійснює будівництво з метою видобування ресурсів, то створювані активи класифікуються як основні засоби і їх облік регулюється МСБО 16. Якщо ж воно використовує об'єкти для того, щоб з'ясувати можливості подальшого видобування, то все одно може визнати активи, але вже не як звичайні основні засоби. Такий актив потрапляє до іншого самостійного класу «розвідувальних» активів і регулюється МСФЗ 6.

МСФЗ 6 вимагає розкривати інформацію, що ідентифікує і пояснює показники, відображені у фінансовій звітності у зв'язку з розвідкою і оцінкою природних ресурсів. Інформація про розвідувальні активи підлягає розкриттю відповідно до вимог МСБО 16 та МСБО 38. Крім того МСФЗ 6 вимагає розкривати суми активів і зобов'язань, доходів і витрат, операційних і інвестиційних грошових потоків, що виникають у зв'язку з освоєнням природних ресурсів. Крім того, маючи свободу вибору облікової політики, підприємства повинні описати в примітках застосовувану ними облікову політику.

Що ж стосується проблеми визнання у фінансовій звітності геологічних запасів копалин, що залягають в надрах, то сучасні МСФЗ поки не містять механізмів її вирішення.

Поклади запасів в надрах самі по собі не можуть бути визнані активом. Єдиним непрямим інструментом переходу інформації про геологічні запаси в надрах у форму показників фінансової звітності являється визнання і оцінка нематеріальних активів. В якості нематеріальних активів у даному випадку виступають права на розробку тієї або іншої ділянки, які в якійсь мірі показують потенційні можливості підприємства видобувати корисні копалини. Проте цей інструмент не цілком підходить для вирішення вказаної проблеми, оскільки усі нематеріальні активи спочатку оцінюються за собівартістю. А для подальшої балансової оцінки з собівартості віднімаються амортизація і збитки від знецінення. Як бачимо, такий підхід до поточної оцінки нематеріальних активів не пов'язаний з інформацією про запаси копалин, що залягають в надрах.

Бухгалтерські стандарти (як МСФЗ, так і П(С)БО) визначають альтернативний варіант подальшої оцінки нематеріальних активів шляхом їх регулярної переоцінки і доведення до справедливої вартості. Проте застосування цього способу обмежене тим, що справедлива вартість має визначатися безпосередньо на основі даних активного ринку. Практично, активний ринок існує тільки для квот на видобування певної кількості мінеральної сировини з надр. Але права на розробку тієї або іншої ділянки з нелімітованою кількістю видобутих корисних копалин за вартісним критерієм аж ніяк пов'язані з оцінкою ймовірних запасів корисних копалин. Тому на такі права навіть теоретично не може бути активного ринку і, отже, для таких нематеріальних активів визнана модель переоцінки непридатна. Використання для визначення справедливої вартості нематеріальних активів інших джерел заборонено МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи». Таким чином, визнання нематеріальних активів не вирішує описаної проблеми.

Тому МСФЗ залишають підприємства деяку свободу вибору у питанні оцінки видобутих природних ресурсів. Загалом, підприємство повинне застосовувати для оцінки вказаних сировинних запасів МСБО 2 «Запаси», згідно з яким запаси

повинні оцінюватися за меншою з таких двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Такий принцип оцінки не дає права визнати прибуток від підвищення ринкових цін до моменту продажу активів. Проте, як зазначається в МСБО 2, цей стандарт не застосовується до оцінки запасів корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях [5, с. 3].

Таким чином, підприємство-природокористувач (у добровільному порядку) може відмовитися від застосування МСБО 2 в цьому питанні, що дозволить йому визнавати фінансовий результат від зміни ринкових цін, не чекаючи факту продажу. Така альтернатива не є повним виключенням з сфери застосування МСБО 2. Цей стандарт вимагає, щоб підприємство у разі застосування оцінки вказаних запасів за можливою чистою вартістю реалізації визнавало усі зміни цієї вартості в Звіті про фінансові результати в якості доходів або витрат в тому періоді, в якому вони виникли.

**Висновки.** Розглянувши засади бухгалтерського обліку окремих об'єктів природокористування можна ствердити, що найбільшою проблемою є визнання в обліку розвіданих запасів корисних копалин і витрат на їх розвідку. На практиці розкриття підприємствами інформації про природні ресурси є рідкісним явищем, оскільки зазвичай дані активи хоча й використовуються в діяльності підприємства, але не відображаються повною мірою в бухгалтерських документах. Вважаємо, що нормативно-правова база з бухгалтерського обліку природних ресурсів потребує значного вдосконалення, зокрема, в частині їх визнання, оцінки та облікового відображення у складі активів підприємства. Подальшого дослідження в даному контексті потребує методичне забезпечення процесу відображення кількісних та вартісних показників природних ресурсів в бухгалтерському обліку.

#### 4 Список використаних джерел

1. *Brady G.* Discussion Paper DP/2010/1 «Extractive Activities» / Glenn Brady, Riaan Davel, Sue Ludolph, Aase Lundgaard, Joanna Spencer, Mark Walsh; International Accounting Standards Board, April 2010 [Electronic resource]. – Mode of Access: <http://www.cirisco.com/dpextractiveActivitiesApr10.pdf>.
2. *Брадул О.М.* Удосконалення обліку затрат і калькулювання собівартості в гірничодобувній промисловості в умовах ЕОМ / О.М. Брадул // Економіка: проблеми теорії та практики: [зб. наук. праць]. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – Вип. 127. – С. 16-24.
3. Витрати на розвідку запасів корисних копалин: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08>.
4. *Дерун І.А.* Напрями вдосконалення облікової політики в частині необоротних активів промислових

підприємств (на прикладі заводів залізобетонних конструкцій) / І.А. Дерун // Облік і фінанси. – 2013. – № 4(62). – С. 24-31.

5. Запаси: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021).

6. *Кафка С.М.* Особливості обліку витрат на нафтовидобувних підприємствах / С.М. Кафка // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2004. – № 4(30). – С. 86-93.

7. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

8. *Кузьмінський А.М.* Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: [підручник] / А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній; за ред. А.М. Кузьмінського. – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.

9. *Маковей С.А.* Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со стандартами бухгалтерского учета США: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / С.А. Маковей. – М., 2007. – 30 с.

10. Нематеріальні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050).

11. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014).

12. *Пилипів Н.І.* Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: [монографія] / Н.І. Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

13. Розвідка та оцінка запасів корисних копалин: Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_k52](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_k52).

14. *Сизоненко О.В.* Класифікація нематеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку / О.В. Сизоненко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С. 143-146.

15. *Сухарева О.А.* Специфические проблемы бухгалтерского учета в добывающих отраслях и их регулирование в МСФО / О.А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 10. – С. 33-37.

16. *Шатохіна О.І.* Склад та облік затрат основної діяльності з видобутку вугілля / О.І. Шатохіна // Науковий вісник ДАСОА. Щоквартальний збірник наукових праць. – 2005. – № 3(8). – С. 61-71.

17. *Юрченко О.В.* Методологічні підходи до удосконалення обліку витрат виробництва і формування собівартості продукції в лісовому господарстві / О.В. Юрченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 5(107). – С. 236-242.