

Міністерство освіти і науки України

Державний вищий навчальний заклад  
«Національний гірничий університет»



**А.А. МАКУРІН**

**ОБЛІК ТА АУДИТ ВИТРАТ НА МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ  
ЗАСОБІВ ВУГЛЕВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

**Монографія**

Дніпро  
НГУ  
2017

УДК [657.1 + 657.6]: 622.012

**М17**

Рекомендовано до видання вченою радою Державного ВНЗ «Національний гірничий університет» (протокол № 3 від 24.10.2017).

Рецензенти:

О.М. Петрук – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту (Житомирський державний технологічний університет);

Я.Д. Крупка – доктор економічних наук, професор кафедри обліку у виробничій сфері (Тернопільський національний економічний університет).

**Макурін А.А.**

**М17** Облік та аудит витрат на модернізацію основних засобів вуглевидобувних підприємств : монографія. / А.А. Макурін ; М-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. – Дніпро : НГУ, 2017. – 127 с.

ISBN 978–966–350–667–8

Присвячено узагальненню і розвитку науково-методичних засад та розробленню практичних рекомендацій щодо ведення бухгалтерського обліку та проведення внутрішнього аудиту витрат за основними засобами на вуглевидобувних підприємствах. Розглянуто проблеми обліку основних засобів, які використовуються при проведенні природоохоронної та соціальної діяльності, сформовано методикау визначення витрат для здійснення такої додаткової діяльності на вуглевидобувних підприємствах. Запропоновано вдосконалений виробничий метод нарахування амортизації на засоби, що задіяні при проведенні основної діяльності. Метод ґрунтується на обліку готової та побічної продукції через урахування коефіцієнта видобутої гірничої маси, який визначається за кількістю корисних копалин та порожніх порід.

© А.А. Макурін, 2017

© ДВНЗ «Національний гірничий університет», 2017

ISBN 978–966–350–667–8

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВУГЛЕВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ .....	5
1.1. Ведення обліку витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах.....	5
1.2. Особливості відображення витрат на основні засоби на вуглевидобувних підприємствах України та в контексті міжнародного досвіду .....	11
1.3. Впровадження служби внутрішнього аудиту витрат на основні засоби.....	33
Висновки до розділу 1.....	41
2 РОЗВИТОК МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОСНОВНІ ЗАСОБИ.....	43
2.1. Удосконалення методики нарахування амортизації на основні засоби.....	43
2.2. Документальний супровід операцій з передачі основних засобів між структурними підрозділами вуглевидобувного об'єднання.....	57
2.3. Методика розрахунку витрат на ремонт основних засобів природоохоронного призначення .....	69
2.4. Розвиток методики розрахунку витрат на ремонт основних засобів соціального призначення.....	76
Висновки до розділу 2.....	82
3 ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ОСНОВНІ ЗАСОБИ.....	84
3.1. Функціонування системи внутрішнього аудиту витрат на основні засоби.....	84
3.2. Проведення внутрішнього аудиту та комплекс процедур підтвердження аудиторських доказів.....	92
Висновки до розділу 3.....	107
ВИСНОВКИ.....	108
ЛІТЕРАТУРА.....	110

## ВСТУП

У системі зовнішньополітичних пріоритетів України євроінтеграція посідає особливе місце. Курс на євроінтеграцію дозволяє вітчизняним підприємствам вийти на міжнародні ринки. У зв'язку з чим постає потреба в освоєнні європейських правил ведення бізнесу, у тому числі організації на вітчизняних підприємствах бухгалтерського обліку з подальшим формуванням фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Європейські країни націлені на «зелене виробництво» та альтернативну енергетику: екологічно небезпечна промисловість поступово виводиться з галузей національних економік. Однією з базових галузей народного господарства України залишається вуглевидобувна промисловість. Проте, зараз спостерігається спад видобутку вугілля на підприємствах, що впливає на енергетичну незалежність нашої держави. Через це виникає необхідність у імпорті енергетики та енергетичного вугілля. Зменшення інвестиційних потоків у промисловість супроводжується значним моральним та фізичним зносом основних засобів видобутку та підвищенням витрат на їх утримання.

Тому удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах є своєчасним науковим завданням.

У даній монографії викладено результати дослідження щодо проблем обліку основних засобів, які використовуються при проведенні природоохоронної та соціальної діяльності, сформовано методика визначення витрат для здійснення такої додаткової діяльності на вуглевидобувних підприємствах України.

Метою дослідження стало удосконалення теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів.

Для розкриття ролі облік та аудит витрат по основним засобам на вуглевидобувних підприємствах у першому розділі монографії було розвинуто теоретичні засади обліку витрат на вуглевидобувних підприємствах.

У другому розділі розвинуто методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат по основним засобам за такими напрямками, як удосконалена методика нарахування амортизації на основні засоби; спрощення документального супроводу операції з передачі основних засобів; розвинуто методики розрахунку витрат на утримання основних засобів природоохоронного та соціального призначення.

У третьому розділі монографії на основі обґрунтування теоретичних засад обліку витрат та розвитку методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на основні засоби визначено та обґрунтовано необхідність впровадження служби з внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах. Досліджено питання з функціонування системи з внутрішнього аудиту та використання комплексу процедур для підтвердження аудиторських доказів.

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВУГЛЕВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

## 1.1 Ведення обліку витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах

Європейські країни задля реалізації стратегії сталого розвитку, яку обрала Європейська Рада, відмовляються від вугільної промисловості та беруть курс на пошук альтернативних джерел енергоресурсів, у зв'язку з чим вугільна галузь поступово виводиться з основних галузей народного господарства або взагалі перестає існувати [1]. У свою чергу, Україна обрала курс на інтеграцію до ЄС як стратегічну мету своєї зовнішньоекономічної політики [2].

Згідно із стратегією сталого розвитку України до 2020 року, значна увага приділяється програмі енергонезалежності. До сьогодні в Україні однією з базових галузей народного господарства залишається вуглевидобувна промисловість. Станом на 2015 р. у загальному виробництві електроенергії близько 31,5 % (друге місце) посідають генеруючі компанії ТЕС. Спад видобутку вугілля на вітчизняних підприємствах змушує збільшувати його імпорт, згідно з підсумками енергетичної галузі України за 2015 рік [3]. В інтегрованому звіті компанії ДТЕК за 2014 рік зазначається, що в період з 2013 – 2014 рр. потужність ТЕС у виробництві електроенергії складає 51% – 50,7% [4].

Тому видобуток вугілля не буде припинено в Україні найближчим часом, незважаючи на те, що наша держава, як і інші країни, повинна орієнтуватися на сталий розвиток та екологічну рівновагу, інноваційне виробництво та високі соціальні стандарти.

Разом з тим вугільна галузь України знаходиться у складному становищі. Це сталося через процеси приватизації вугільної промисловості, що розпочалися з початку 1990-х рр. Формально вугільна промисловість є державною (ДП «Вугілля України»), але, якщо оцінити галузь з точки зору прав власності, спостерігається такий парадокс [5]: процес приватизації умовно розділив вугільні об'єднання на три групи. До першої групи були віднесені прибуткові, тому вони одразу стали приватними. До другої групи включені об'єднання, які функціонують на основі концесії (договір про передачу вітчизняних підприємств у право власності приватним особам на певний термін). До третьої групи потрапили збиткові об'єднання, які і залишаються у власності держави та потребують дотацій. Вуглевидобувна галузь України в цілому для свого функціонування потребує капіталовкладень та реструктуризації.

Напочатку 2000-х років була укладена програма розвитку вугільної промисловості «Українське вугілля» на періоди 2011-2015 рр. і 2015-2020 рр. [6, 7]. Значно пізніше, а саме у 2008 році, була схвалена концепція

реформування вугільної галузі України [8]. Міністерство енергетики та вугільної промисловості України вже розробило і ухвалило Концепцію державної цільової економічної програми реформування вугільної промисловості на 2015-2020 рр. та має головне завдання – перевести вугільну галузь на бездотаційний та самоокупний режим діяльності [9]. Також, згідно з концепцією, пропонується державний шахтний фонд розподілити за групами. Перша група – перспективні шахти, які мають значний обсяг промислових запасів вугілля та прибуткові показники діяльності підприємства. Друга група – неперспективні шахти; їх пропонується розділити на шахти, які підлягають консервації та шахти, які підлягають ліквідації. Консервація вугільного підприємства супроводжується великими сумами витрат на підтримку шахти в робочому стані, це витрати, спрямовані на підтримку капітальних виробіток, шахтного ствола, шахтних відстійників, обладнання, що відкачує приплив води з лави, витрати на амортизацію основних засобів, які не є законсервованими, заробітна плата персоналу, який працює під час консервації, інші витрати, пов'язані з консервацією. Період консервації основних засобів не може перевищувати 3-х років, відповідно до податкового законодавства України.

Процес ліквідації шахт призводить до виникнення депресивних вуглевидобувних регіонів та функціонування нелегальних шахт «копанок», які вже функціонують на Донбасі та поступово з'являються у Львівсько-Волинському вугільному басейні, оскільки там вугільні пласти розташовані ближче до поверхні землі. Проблема «копанок» – це соціальна, природоохоронна, енергетична і корупційна проблема одночасно. До того ж ліквідація шахт здійснюється без урахування прогностичних оцінок щодо екологічних наслідків і з порушенням природоохоронного законодавства в умовах фінансування за залишковим принципом. Велика кількість підприємств ліквідується мокрою консервацією. Це відображається в таких екологічних проблемах: затоплення гірських виробіток, збільшення техногенного навантаження на інженерно-геологічні умови місцевості. До того ж більшість ліквідованих підприємств пов'язана з нині працюючими і інколи, за певних гірничо-геологічних умов, значна кількість не викачаної з ліквідованих підприємств води переміщується на ті, що працюють [5], тому на них збільшуються витрати на амортизацію шахтних відстійників, обладнання з відкачки води та каналів для шахтної води, насосів для відкачування води з підприємства.

Враховуючи низьку інвестиційну привабливість вугільної промисловості у порівнянні з іншими, беручи до уваги високий рівень витрат на видобуток корисних копалин, внутрішня звітність та бухгалтерський облік на вуглевидобувних підприємствах, інтегрованих вуглевидобувних об'єднаннях мають з найбільшою достовірністю і точністю відображати фактичні економічні процеси, які відбуваються на підприємстві та пов'язані з використанням активів, формуванням витрат та отриманням прибутку для прийняття внутрішніх управлінських рішень

вугільними компаніями (холдингами) та рішень щодо інвестування. Тому удосконалення бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах є необхідним завданням під час становлення суспільства, орієнтованого на соціально-економічний розвиток.

Формування внутрішньої звітності та ведення бухгалтерського обліку, перш за все, залежить від моделі бухгалтерського обліку в нашій країні та методики обліку витрат на основні засоби, що мають свої особливості як з точки зору національних стандартів, так і з точки зору специфіки вуглевидобувної промисловості.

При функціонуванні вуглевидобувного підприємства задіяна велика кількість активів. У свою чергу, склад активів включені різноманітні основні засоби, які використовуються як на поверхні, так і під землею на різних гірничих горизонтах. На вуглевидобувних підприємствах України існують також основні засоби, які перебувають на балансі вугільного підприємства, але не задіяні під час здійснення основної діяльності. У структурі активів вуглевидобувних підприємств, наприклад ПАТ ДТЕК «Павлоградвугілля» основні засоби складають біля 70 %, у складі операційних витрат амортизація становить 15 % [10]. Аналізуючи ДП «Львіввугілля» шахту Степову, слід зазначити, що операційні витрати на амортизацію становлять 33,5 % [11].

Важливого значення набуває використання внутрішньої звітності під час проведення аналізу складу витрат та відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх витрат, які несе вуглевидобувне підприємство.

Жодна внутрішня звітність, а також реєстри аналітичного та синтетичного обліку не дозволяють проаналізувати використання основних засобів з позицій сталого розвитку, а саме в розрізі природоохоронної та соціальної діяльності підприємства; не забезпечують інформацією при прийнятті управлінських рішень в умовах вертикально та горизонтально інтегрованих об'єднань стосовно передачі основних засобів; не дають можливості об'єктивно оцінити знос основних засобів з урахуванням не тільки видобутих корисних копалин, але й порожніх порід.

Основні засоби є частиною активів, контрольованих підприємством у результаті минулих подій. Використання цих активів, як очікується, призведе до надходження економічних вигод у майбутньому, а витрати на ремонт та поліпшення основних засобів повинні посприяти збільшенню економічних вигод у майбутньому.

Вагомий внесок у визначення поняття «основні засоби» внесли як вітчизняні вчені, так і зарубіжні. З приводу тлумачення цього поняття серед науковців досі тривають суперечки, оскільки не існує його єдиного тлумачення. Усі вчені погоджуються, що основні засоби утворюють виробничо-технічну базу та визначають виробничу потужність підприємств. Від використання основних засобів очікується отримання вигод у майбутньому.

Проаналізуємо нормативно-правову основу обліку витрат на вуглевидобувних підприємствах України, що позначається на обліку витрат на основі засоби цих підприємств. На вітчизняних вуглевидобувних підприємствах (шахтах), наприклад ШУ «Дніпровське» ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля» та ВСП «Шахтоуправління Тернівське» ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля», «ДП Сніжнеантрацит», «ДП Торезантрацит» наказ «Про облікову політику» містить класифікацію витрат, яка відповідає Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Однак цей стандарт не враховує галузеву специфіку і пов'язані з нею витрати вуглевидобувних підприємств (шахт). Між тим, формування системи обліку витрат на вуглевидобувних підприємствах повинно відбуватися з урахуванням їх індивідуальних гірничо-геологічних, гірничотехнічних, техніко-економічних характеристик.

Також у своєму функціонуванні вуглевидобувні підприємства спираються на такі основні документи: галузеву угоду, Гірничий закон України, Кодекс України «Про надра», Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища». Усі ці основні документи також не містять інформації стосовно визнання витрат, ведення обліку витрат на рахунках бухгалтерського обліку та віднесення витрат до певних статей. Починаючи з 2001 року, на вуглевидобувних підприємствах України керуються «Тимчасовими галузевими методичними рекомендаціями з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції на шахтах та розрізах» з поправками, внесеними у 2014 р. [27]. Однак, як і П(с)БО 16 «Витрати», зазначені галузеві рекомендації, які повинні були б враховувати специфіку вуглевидобувних підприємств, також не встановлюють, які саме елементи витрат слід відносити на ті чи інші рахунки бухгалтерського обліку при здійсненні утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах.

Відсутність спеціального внутрішнього стандарту бухгалтерського обліку витрат на утримання основних засобів на вуглевидобувних підприємствах призводить до дискусійних питань і прийняття підприємствами самостійних рішень щодо їх розв'язання. Тобто постає необхідність в оновленні «Тимчасової галузевої методичної рекомендації з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції на шахтах та розрізах». Наприклад, серйозним питанням є облік витрат вуглевидобувного підприємства на утримання основних засобів, які належать до соціальної сфери, однак питання про визнання, віднесення, включення витрат на ці потреби не врегульовано в обліку. Наприклад, Колеснік Я. В. [28] зазначає, що такі витрати можуть бути включені у собівартість видобутого вугілля, але це не передбачено П(с)БО 16 «Витрати» [29]. З одного боку, П(с)БО 16 «Витрати», який розроблявся у період становлення ринкових відносин в Україні, залишив поза увагою те, що вуглевидобувні підприємства ще з радянських часів мають на утриманні саме такі об'єкти соціальної сфери. З іншого боку, в розрізі сталого розвитку та проведення соціальної



діяльності, вуглевидобувні підприємства утримують об'єкти, у тому числі основні засоби соціального призначення.

Операції (ремонт, модернізація, дообладнання) з утримання та поліпшення основних засобів може бути виконано господарським чи підрядним способом. З метою розуміння обліку витрат на утримання та поліпшення основних засобів наведено операції на вуглевидобувних підприємствах, у яких виникають такі витрати, та сфери, у яких можуть виникнути ці витрати (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Облік витрат на утримання та поліпшення основних засобів**

Утримання основних засобів			Поліпшення основних засобів		
Господарський спосіб					
Зміст	Д	К	Зміст	Д	К
Здійшені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів, що забезпечують збут.	23	93	Капітальні витрати з модернізації основних засобів, направлених на збільшення первісної вартості об'єкта.	10	15
Здійшені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів, що використовуються для досліджень і розробок.	23	941			
Здійшені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів ЖКГ і соціальної сфери.	23	949			
Операції, пов'язані з утриманням та поліпшенням основних засобів					
<i>Обслуговування та ремонт основних засобів виробничого призначення</i>			<i>модернізація</i>		
<i>Обслуговування та ремонт основних засобів, що забезпечують збут</i>			<i>модифікація</i>		
<i>Обслуговування та ремонт основних засобів, що використовуються для дослідження і розробок</i>			<i>добудова</i>		
<i>Обслуговування та ремонт основних засобів соціальної сфери</i>			<i>дообладнання</i>		
<i>Обслуговування та ремонт основних засобів природоохоронної сфери</i>			<i>реконструкція</i>		
Сфери, у яких можуть виникнути витрати					
Сфера			Рахунки обліку		
Виробництва			23		
Збуту			93		
Адміністративна			92		
Дослідження			941		
Соціальна			949 / -		
Природоохоронна			-		

Джерело: Узагальнено автором

Під поліпшенням основних засобів мають на увазі проведення реконструкції чи модернізації, в свою чергу, під утриманням розуміють операції, направлені на підтримку об'єкта в робочому стані, проведення технічного огляду об'єкта, обслуговування, проведення ремонту. Заходи щодо проведення ремонту характеризуються такими видами витрат: витратами на придбання сировини й матеріалів, витратами на використання запасних частин, витратами на заробітну плату.

Ремонт основних засобів на вуглевидобувному підприємстві здійснюється тільки після надання відповідних дозволів та нарядів, які робітники підприємства отримують перед тим, як будуть доставлені до робочого місця. Частіше ремонти проводять господарським способом та відображають належними господарськими операціями в обліку. Через високий знос основних засобів у вуглевидобувній промисловості проводять поточний та капітальні ремонти, операції з поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах майже відсутні. Ремонт основних засобів намагаються провести на робочому місці, виходячи зі складності, оскільки, якщо виконувати ремонт на поверхні або у механічній майстерні, такі операції вимагають більших витрат робочого часу, витрат на транспортування та інше.

Аналіз вуглевидобувних підприємств України, зокрема таких, як «ДТЕК Павлоградвугілля», ДП «Сніжнеантрацит», ДП «Львіввугілля» шахта «Степова», показав, що всі ті статті витрат, які не перераховано у П(с)БО 16 «Витрати» та не закладено у собівартість тонни готової продукції, лягають на господарські служби шахти (об'єднання). Такий стан речей потребує виявлення особливостей зазначених витрат, їх визнання. Оскільки вони існують на підприємстві, необхідно віднести їх до складу постійних загальновиробничих витрат. У бухгалтерському обліку розмежують та виділяють такі види витрат: витрати на утримання та витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів.

Аналогічне відбувається з витратами на основні засоби, які використовуються при забезпеченні вугіллям для побутових потреб працівників підприємства та інших осіб, згідно з Гірничим законом України. Однак це питання знову не врегульоване П(с)БО 16 «Витрати» і є проблемним у обліку. Особи виписують вугілля та розраховуються тільки за витрачене пальне або отримують вугілля безкоштовно (працівники підприємства або пенсіонери, інваліди праці тощо), згідно з ч. 5 ст. 48 Гірничого закону України

Амортизацію за експлуатацію транспортного засобу нараховує підприємство, витрати на пальне несе підприємство. До того ж, згідно з ст. 43 Гірничого закону України, працівники гірничих підприємств, які проживають у будинках, що мають центральне опалення, забезпечуються субсидією на оплату житлово-комунальних послуг. Зі змінами, внесеними 01.01.2015 р. до статей 43, 48 Гірничого закону України, особи, які мали

право на забезпечення безкоштовним вугіллям або отримували компенсацію за оплату електроенергії, газу та центрального опалення житла, тепер мають тільки право на отримання субсидії. Це свідчить про те, що на законодавчому рівні приймаються поправки до законів з метою зменшення витрат, які несе вуглевидобувне підприємство, але як бути зі становленням соціально-орієнтованої економіки в нашій державі та проведенням соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами, офіційні нормативно-правові законодавчі акти роз'яснень не дають.

Також у галузевій угоді зазначено, що витрати, які беруть участь у забезпеченні транспортування працівників, несе підприємство, але такої позиції не містить П(с)БО 16 «Витрати». При транспортуванні працівників виникають такі витрати: витрати на пальне, витрати на заробітну плату водія, амортизація автотранспорту. Наприклад, на підприємстві «ДП Сніжнеантрацит» ці витрати відшкодовуються за рахунок зменшення заробітної плати робітників, які користуються цією послугою. У свою чергу, на підприємстві «ДТЕК Павлоградвугілля» витрати на транспортування несе господарська служба підприємства.

## **1.2. Особливості відображення витрат на вуглевидобувних підприємствах України та в контексті міжнародного досвіду**

Дослідження особливостей бухгалтерського обліку в Україні дає підстави стверджувати, що відображення витрат на вуглевидобувних підприємствах ведеться згідно з П(с)БО 16 «Витрати», який не враховує специфіки галузі, галузевої угоди. Недосконале нормативне регулювання системи бухгалтерського обліку на інтегрованих вуглевидобувних об'єднаннях створює перепони під час аналізу підприємств, що входять до складу об'єднання. Облік витрат з основних засобів у вуглевидобувних підприємствах ґрунтується на специфічній для цих підприємств структурі об'єктів готової продукції. Існуюча система бухгалтерського обліку на інтегрованих вуглевидобувних об'єднаннях не враховує весь комплекс операцій, які можуть відбуватися з основними засобами на окремих підприємствах у межах об'єднання.

Планом рахунків не передбачено рахунків з обліку витрат на основні засоби природоохоронного призначення. У структурі об'єктів обліку не існує такого об'єкту, як видобута гірнична маса. Існуюча система обліку соціальної діяльності не дозволяє розкрити повним чином інформацію про використання основних засобів у цій діяльності.

Неможливо залишити без уваги те, що потрібно найближчим часом адаптувати фінансову звітність для розуміння закордонними партнерами економічного стану вуглевидобувних підприємств (шахт) та інтегрованих вуглевидобувних об'єднань.

На основі вище зазначених проблем визначено фактори, які впливають на методичне забезпечення основних засобів, які наведено на рис. 1.1

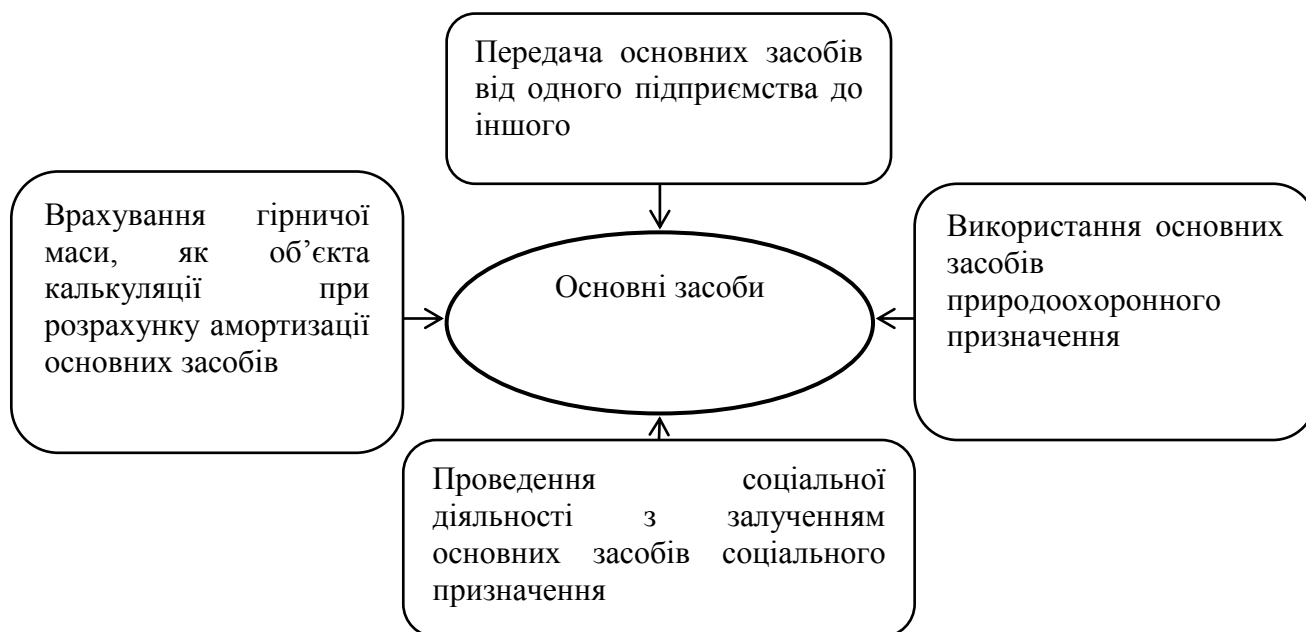


Рис. 1.1. Фактори, які впливають на методичне забезпечення обліку основних засобів

Джерело: розроблено автором

З особливостей бухгалтерського обліку на вуглевидобувних підприємствах впливає, що методологічне забезпечення та нормативна база потребують значних змін для кращого відображення економічної інформації в бухгалтерському обліку для потреб користувачів. Вітчизняний бухгалтерський облік повинен точно й конкретно відображати інформацію, щодо діяльності вуглевидобувних підприємств у напрямі соціальної та природоохоронної діяльності, треба додати новий напрям бухгалтерського обліку задля кращої трансформації в соціальний бухгалтерський облік, на який націлені країни Європи.

Удосконалення бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах відіграє важливу роль у привабленні інвестицій та співпраці з закордонними партнерами.

Розглянемо особливості бухгалтерського обліку витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості України.

Перша особливість викликана певними недоліками нормативного регулювання організації бухгалтерського обліку на інтегрованих вуглевидобувних об'єднаннях та полягає у недосконалості системи обліку та внутрішньої звітності вуглевидобувного підприємства з передачею основних засобів між підприємствами об'єднання.

Вуглевидобувна промисловість в Україні представлена вертикально та горизонтально інтегрованими вуглевидобувними об'єднаннями. Наприклад,

ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля», ВСП «Шахта «Дніпровська» [30], ДП «Львіввугілля» шахта «Степова» [31] тощо. Об'єднання складаються з окремих підприємств (шахт), кожна з яких є самостійною виробничою одиницею (підприємством) або виробничо-структурним підрозділом без права юридичної особи (або як юридична особа), яка здійснює діяльність від імені об'єднання. В інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні виникають операції передачі основних засобів від одного підприємства (шахти) до іншого. З точки зору майнових прав на передані основні засоби для об'єднання в цілому процес передачі не має значення, оскільки в консолідованих активах об'єднання нічого не змінюється і в консолідованій звітності об'єднання не буде видно, з якого підприємства і на яке були передані ці основні засоби. Однак для кожного окремого підприємства це об'єднання має дуже велике значення, оскільки зменшення чи збільшення основних засобів, що використовуються в процесі виробництва, прямо впливає на витрати, пов'язані з ними.

Такі ситуації призводять до плутанини в бухгалтерському обліку. Це гостро відчувається на тих структурних підрозділах, які не мають права юридичної особи, ведуть первинний облік та надають інформацію до об'єднання, на основі якої там ведеться синтетичний облік та формується фінансова звітність як на підприємстві, так і в об'єднанні в цілому.

Проаналізуємо процес передачі основних засобів від одного підприємства до іншого в межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання та визначимо учасників цього процесу з метою розуміння, що відображається у внутрішній звітності цих підприємств. Для зрозумілості процесів передачі між підприємствами пропонується визначити підприємство-донор як підприємство, яке передає актив порядку допомоги на безоплатній основі або очікує отримати компенсацію за переданий актив (основний засіб) від «реципієнта» чи від інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. У свою чергу, підприємство-реципієнт отримує актив (основний засіб) з метою використання його у своїй виробничій діяльності.

Оскільки саме процес передачі відображає зміну прав власності на об'єкт, який передається, у внутрішній звітності підприємства, яке отримало основні засоби, повинна відображатися інформація з урахуванням місця знаходження цього об'єкта (у якого підприємство перебуває на балансі) та суми відрахувань на ті основні засоби, які використовуються у виробничій діяльності, оскільки це впливає на розмір податку на прибуток та на розмір прибутку в цілому по підприємству-реципієнту.

При передачі основних засобів виникають транспортні витрати, які також потрібно відобразити в бухгалтерському обліку та визначити, яке підприємство (донор чи реципієнт) несе ці витрати. Незрозумілим залишається, які мають бути при цьому акти бухгалтерського обліку.

Тому потрібно вдосконалити документальне забезпечення передачі основних засобів на самостійних виробничих структурних одиницях, які входять до інтегрованого вуглевидобувного об'єднання.

Друга особливість обліку витрат на основні засоби вуглевидобувних підприємств ґрунтується на специфічному для цих підприємств складі готової продукції, кількість якої враховується під час розрахунку амортизаційних відрахувань на основні засоби виробничого призначення.

Для кращого розуміння процесу виробництва на вуглевидобувному підприємстві потрібно визначитися з трьома основними поняттями: гірнича маса, корисні копалини, порожня порода. Гірнича маса – необроблена маса корисних копалин з домішками порожньої породи. Корисні копалини – мінеральні утворення з фізичними та хімічними властивостями, які можна реалізувати як готову продукцію. Порожня порода – порода, яка при видобуванні корисних копалин вважається некорисною [32].

На вуглевидобувних підприємствах під час розрахунку амортизації найчастіше використовують виробничий метод, інколи прямолінійний, згідно П(с)БО 7 «Основні засоби» [12]. При застосуванні виробничого методу місячна сума амортизації розраховується, як добуток фактичного місячного обсягу продукції та виробничої ставки амортизації.

Недосконалість методу, на наш погляд, полягає в тому, що для вуглевидобувних підприємств при розрахунку загального обсягу продукції, а також фактичного місячного обсягу береться до уваги тільки кількість видобутих корисних копалин, згідно об'єкта оподаткування при розрахунку платежів за користування надрами. Але разом з корисними копалинами за допомогою основних засобів видобувають порожні породи, які потім утворюють гірничі відвали, внаслідок чого зношуються основні засоби. Разом корисні копалини та порожні породи складають гірничу масу, яка, на наш погляд, і повинна обліковуватися і враховуватися при розрахунку амортизації на основні засоби. До того ж слід зауважити, що під час транспортування на поверхню відбувається прокидання, просіювання гірничої маси (під час видобутку та під час пересипу з однієї транспортної стрічки на іншу). Кожне вуглевидобувне підприємство в залежності від використання типу основних засобів та транспортної системи встановлює свої норми технологічних втрат продукції. Тому, на нашу думку, амортизацію на підземне обладнання, яке функціонує на підприємстві, слід нараховувати іншим, більш реальним методом, який би враховував усі особливості підприємства (шахти).

Наступні дві особливості бухгалтерського обліку витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості України можна віднести до проведення підприємствами природоохоронної та соціальної діяльності.

Оскільки вуглевидобувні підприємства у своїй діяльності керуються Кодексом України «Про надра», Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища», Гірничим законом України та

іншими нормативними актами, вони автоматично підпадають під вплив норм та вимог, пов'язаних з економіко-екологічними нормами. Однак природоохоронна діяльність вуглеводобувних підприємств не врегульована законодавчо з точки зору калькулювання та обліку витрат, пов'язаних з нею та використанням основних засобів у цій діяльності.

Чинна загальна система бухгалтерського обліку не регулює витрати на природоохоронну діяльність вуглеводобувних підприємств. Відсутність інформації про природоохоронну діяльність вітчизняних підприємств та витрат на утримання виробничих основних засобів природоохоронного призначення створює проблеми для користувачів інформації, особливо з країн Європи, де розвитку набули екологічна сертифікація та «зелене виробництво». У наукових колах учені активно займаються цим питанням. Так, обґрунтуванням екологічних аспектів бухгалтерського обліку займався Жук В.М. [33]. Учений Святоха Н.В. вважає, що екологічний облік має бути організований таким чином, щоб можна було виділити окремі природоохоронні рахунки та контролювати плановий кошторис витрат з подальшим відображенням у фінансовій звітності підприємства [34]. Таким чином, третя особливість бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглеводобувних підприємствах відноситься до їх зобов'язання проводити природоохоронну діяльність, для якої відсутнє регулювання обліку витрат. У таблиці 1.2 наведено основні операції, які складають природоохоронну діяльність вуглеводобувних підприємств.

Таблиця 1.2

**Основні операції природоохоронної діяльності на вуглеводобувних підприємствах**

<b>Зміст операції</b>	<b>Витрати</b>
Охорона водного басейну Викачування води з підприємства та використання шахтних відстійників, водних магістралей, насосів	Збереження гідросфери Витрати на амортизацію; на електроенергію; на заробітну плату; на придбання речовин з очищення води; на купівлю запасних частин.
Охорона повітряного басейну - використання агрегатів для тушіння териконів;  - використання агрегатів для очищення шахтного повітря (вихідний струмінь повітря).  - засадження схилів терикона	Збереження атмосфери: Витрати на амортизацію; на заробітну плату; на електроенергію Всі вище перераховані витрати та витрати на придбання фільтрів для очищення повітря Витрати на заробітну плату та на придбання дерев
Охорона земельних ресурсів Підтримка гірничих масивів, що запобігає просіданню ґрунту. (викладання клітей з колод)	Збереження гірничих масивів Витрати на матеріали та на заробітну плату

Джерело: узагальнено автором

Аналізуючи основні операції природоохоронної діяльності, бачимо, що на підприємствах вугільної промисловості необхідно включити її у додаткову господарську діяльність, оскільки природоохоронна діяльність у рамках вуглевидобувного підприємства визначається в масштабах конкретного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання та держави в цілому. Таким чином отримуємо три напрями проведення природоохоронних заходів у сфері охорони водного басейну, повітряного басейну та земельних ресурсів.

Охорона водних ресурсів на вуглевидобувних підприємствах залежить від очистки стічних вод, на яку впливає технологічний спосіб обробки (використані речовини) та експлуатація шахтних відстійників, у яких і відбувається процес очистки.

Охорона повітряного басейну на вуглевидобувних підприємствах здійснюється у трьох напрямках: використання спеціальних основних засобів природоохоронного призначення з метою ліквідації тління речовин у середині терикона, очищення повітря, яке викидається з вуглевидобувного підприємства в атмосферу, засадження схилів терикона навколо підприємства деревами з метою очищення атмосферного повітря та пилопригнічення.

Охорона земельних ресурсів супроводжується витратами на придбання додаткової сировини, переважно з деревини, з метою укріплення гірничого масиву, що забезпечує належну його підтримку та попереджає просідання ґрунтів на поверхні землі.

Основні принципи проведення природоохоронної діяльності вуглевидобувними підприємствами повинні ґрунтуватися на раціональному природокористуванні та зменшенні відходів виробництва, шкідливих викидів речовин у повітря, впровадженні на підприємствах вугільної промисловості енергозберігаючих технологій.

Основні засоби, які використовуються у природоохоронній діяльності вуглевидобувних підприємств для утримання викачаної води, - шахтні відстійники для збирання та очищення шахтної води. Вони, по-перше, визначаються у податковому обліку як невикористані основні засоби і не підлягають амортизації [35], а по-друге, екологічне законодавство не дає роз'яснень щодо норм та нормативів, яких повинно дотримуватись підприємство, щоб ці шахтні відстійники забезпечували відповідність відстояної у них води екологічним стандартам, яких фактично не існує для них. Також не існує методики розрахунку витрат на охорону повітряного басейну та охорону земельних ресурсів.

Високий рівень рентабельності вуглевидобувних підприємств за часів планової економіки давав змогу значні обсяги коштів направляти на відновлення навколишнього середовища (озеленення та гасіння тліючих териконів, рекультивацію земель тощо), у тому числі здійснювати капітальні витрати на підтримку основних виробничих засобів природоохоронного призначення (шахтні відстійники). До шахтних відстійників збігається вода з шахти через спеціально побудовану окрему



водну магістраль, яка запобігає потраплянню води в міську каналізацію. Шахтна вода має великий вміст заліза, алюмінію, вільної сірчаної кислоти тощо і є шкідливою. Очищені шахтні води раніше використовувалися на вуглевидобувних підприємствах для пилопригнічення (шляхом нагнітання води в корисні копалини або зрошення), розупружнення порід основної покрівлі. На жаль, зараз більшість вуглевидобувних підприємств не використовують шахтні води, оскільки їх використання в цих процесах зрощує товарну продукцію, обладнання, особливо стрічку та ролики конвеєра, яким транспортується готова продукція. Через це з метою відновлення тертя, ролики посипають піском, але це є додаткові витрати виробництва. Також, якщо товарна продукція виходить мокрою, відбувається прилипання до об'єктів, які задіяні під час транспортування, що викликає значні технологічні втрати продукції. Тому частіше на підприємствах для пилопригнічення та розупружнення порід шахтну воду не використовують.

Протиріччя в обліку витрат на основні засоби природоохоронного призначення, а саме відстійники для шахтної води, полягає у тому, що пристрої для відкачування води вважаються основними засобами виробничого призначення, оскільки без відкачування води неможливо здійснити видобуток корисних копалин, а всі інші основні засоби, такі як водна магістраль і власне відстійник, вже відносяться до основних засобів невиробничого призначення і не підлягають амортизації з її включенням у собівартість видобутку для цілей податкового обліку. Таким чином, незважаючи на те, що вуглевидобувні підприємства зобов'язані відстоювати шахтну воду, і цю операцію можна вважати частиною виробничого процесу, шахтні відстійники є основними засобами невиробничого призначення.

Тобто визначення відстійників для шахтних вод невиробничими основними засобами є некоректним, оскільки при здійсненні основної діяльності, а саме при видобутку гірничої маси, відбуваються зміни в геологічних структурах твердих порід і вивільняється вода. Для того, щоб вода не затопила штрек (гірничу горизонтальну виробітку, яка не має виходу на поверхню землі) [32], треба викачати воду на поверхню та направити її у відстійник. Зараз спостерігається тенденція суттєвого руйнування цих відстійників через брак фінансування, тому вода з підприємства розтікається на поверхні землі, а хімічні властивості цієї води впливають на навколишнє середовище.

Внаслідок того, що шахтні відстійники для очищення води, як і інші основні засоби природоохоронного призначення на вуглевидобувних підприємствах України, були побудовані та введені в експлуатацію більше 30-40, а у деяких випадках і 50 років тому, вони повністю амортизували свою первісну вартість та утримуються на балансі підприємств за залишковою вартістю, яка дорівнює нулю. Однак, щоб основні засоби природоохоронного призначення функціонували ефективно, виконуючи свою основну функцію захисту навколишнього середовища, яка, на наш

погляд, є невід'ємною частиною виробничого процесу вуглевидобувних підприємств, вони потребують капітального ремонту, який супроводжується витратами. Такі витрати повинні бути віднесені до виробничих з подальшим включенням у собівартість видобутку, а основні засоби природоохоронного призначення переведені до класу виробничих основних засобів. Виходячи з вартості ремонту шахтних відстійників, можемо класифікувати витрати як капітальні та поточні, що потребує відображення на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Таким чином, з метою розробки комплексного методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на основні засоби, які використовуються під час реалізації природоохоронних функцій вуглевидобувним підприємством, а також з метою підвищення рівня достовірності результатів внутрішнього аудиту основних засобів необхідно розвинути трактування сутності поняття «виробничі основні засоби природоохоронного призначення». Це дозволить у подальшому акумулювати дані щодо витрат, пов'язаних з використанням основних засобів у природоохоронній діяльності вуглевидобувних підприємств (шахт) та удосконалити механізм калькулювання витрат на ремонт таких основних засобів.

У П(С)БО 7 «Основні засоби» поняття основних засобів включає в себе матеріальні активи, які утримуються з метою виробництва або надання послуг, а також з метою реалізації соціально-культурних функцій. При цьому матеріальні активи, призначені для природоохоронних функцій підприємств, упущені [12]. Тому необхідно внести уточнення в П(с)БО № 7 «Основні засоби» стосовно активів, призначених для природоохоронної діяльності, та удосконалити план рахунків через використання рахунків для відображення виробничих основних засобів природоохоронного призначення. У зв'язку з цим на основі запропонованого Бичковою О. В. визначення поняття «екологічна діяльність» [36] пропонується розвинути трактування сутності поняття «основні засоби природоохоронного призначення», під якими розуміти матеріальні активи, які утримуються з метою запобігання та ліквідації несприятливих змін у довкіллі, які можуть виникнути або виникли внаслідок діяльності підприємства. На наш погляд, це ліквідує неконвенційність бухгалтерського апарату та підвищить достовірність облікового відображення основних засобів, які є на вуглевидобувних підприємствах, що дозволить сформувати інформацію для потреб тих користувачів, які зацікавлені в оцінці масштабів природоохоронної діяльності таких підприємств та реалізації принципів сталого розвитку.

Очевидно, що не всі основні засоби природоохоронного призначення можуть відноситися до основного виробництва. Наприклад, якщо шахтний відстійник викачаної води прямо відноситься до виробничого процесу, тому що без відкачування та накопичення у спеціальному місці води не може бути здійснений видобуток корисних копалин, то транспортні засоби та обладнання для гасіння териконів або спеціальні протишумові щити,

встановлені навколо підприємства, або обладнання для дроблення промислового сміття прямо не відносяться до виробничого процесу, тобто виробничий процес може бути продовжений без їх використання або потреба у них не носить системний характер. Так, у териконі може відбутися займання пожежі або тління, і, відповідно, виникає потреба на вуглевидобувному підприємстві у використанні спеціальних природоохоронних основних засобів, в іншому випадку потреби використовувати ці основні засоби немає. Таким чином, пропонується визначати «виробничі основні засоби природоохоронного призначення» як матеріальні активи, які утримуються і використовуються з метою запобігання та ліквідації несприятливих змін у довкіллі, які можуть виникнути або виникли внаслідок операцій підприємства, які прямо пов'язані з основним виробничим процесом, невід'ємні від нього та мають циклічний характер у межах виробничого циклу підприємства.

На наш погляд, витрати на капітальний та поточний ремонт виробничих засобів природоохоронного призначення доцільно включати у собівартість видобутого вугілля. Однак механізму калькулювання таких витрат з урахуванням екологічних норм та нормативів сьогодні не існує. Іншими словами, законодавчо не встановлено, яким чином розраховувати обсяги коштів, які потрібно і доцільно вуглевидобувному підприємству направляти на утримання виробничих основних засобів природоохоронного призначення.

Тому для вуглевидобувних підприємств слід розробити механізм відображення витрат на проведення ремонту виробничих основних засобів природоохоронного призначення через уточнення рахунків бухгалтерського обліку, що сприятиме формуванню аналітичних відомостей та документальному забезпеченню витрат на основні засоби природоохоронного призначення, встановлюватиме порядок обчислення обсягу витрат на ремонт виробничих основних засобів природоохоронного призначення.

Четвертою особливістю є відсутність регулювання обліку у напрямі соціальної діяльності на законодавчому рівні, що важливо при реалізації принципів соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами.

При використанні планової економічної моделі у складі витрат вуглевидобувних підприємств відображалися витрати на утримання неприбуткових установ та організацій, наприклад, дитячих садків, закладів загальної середньої освіти, оздоровчих таборів, спортивних комплексів, лікувально-профілактичних закладів. Також до складу витрат входили витрати на безкоштовне забезпечення вугіллям для побутових потреб робітників підприємства та пенсіонерів вуглевидобувної промисловості, витрати на транспортування працівників підприємства.

З переліку цих витрат видно, що вони мають чітку соціальну спрямованість, тобто відносяться до витрат, пов'язаних з діяльністю вуглевидобувних підприємств, націленою на реалізацію принципів

соціальної діяльності, одним з яких виступає благодійна фінансова допомога, тобто соціальна діяльність проводиться на добровільних засадах. Сьогодні деякі вуглевидобувні підприємства продовжують нести зазначені витрати, займаючись соціальною діяльністю, а деякі відмовились від цих витрат, списавши з балансу дитячі садки, лікарні, спортивні комплекси, передавши на баланс міста зазначені неприбуткові установи, які з часом були закриті через відсутність належного фінансування з боку держави.

Ці витрати мають чітку соціальну спрямованість. Вітчизняний план рахунків бухгалтерського обліку не містить рахунків з відображення соціальної діяльності, і ці витрати компенсуються за рахунок отриманого підприємством прибутку після оподаткування або за кошти господарських служб підприємства (шахти), якщо витрати на ці соціальні об'єкти не включені у собівартість тонни готової продукції. Це можливо зробити за умовою, що такі витрати будуть визнані у обліку. Не вирішеним питанням залишається те, що таке включення витрат до собівартості, завищить її, оскільки вона на підприємствах вуглевидобувної промисловості істотно вища, ніж на підприємствах вуглевидобувної галузі інших країн.

Функція бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні інформації про витрати і вигоди соціальної діяльності підприємства. Соціальна діяльність підприємств в обліковому аспекті здебільшого спрямована на людський капітал та людські ресурси [37]. Однак комплексного підходу до тлумачення соціальної діяльності вуглевидобувного підприємства з метою обліково-аналітичного забезпечення управління цією діяльністю не існує.

Також не існує рахунків бухгалтерського обліку з відображення витрат цієї діяльності, не досліджено види такої діяльності та не встановлено склад витрат на проведення соціальної діяльності. «Соціальна діяльність організації – це діяльність, спрямована на розвиток і вдосконалення умов використання і відтворення людського капіталу» [37]. У цьому зв'язку, облік спрямований на забезпечення ефективного управління людськими ресурсами підприємства і оцінки доходів, витрат та інших вигод від їх використання.

Юрченко О. В. [38], який займався розробкою інформаційного забезпечення соціальної діяльності та механізму розрахунку соціальних витрат, що пов'язані з розвитком людських ресурсів, під соціальними витратами запропонував розуміти всі фактичні витрати підприємства, спрямовані на формування і розвиток людського капіталу, створення гідних умов його використання і відтворення в грошовій і натуральній формі. Класифікацію соціальних витрат у розрізі людського капіталу запропонувала Фоменко Г. Г. [37]. Жиглей І. В. займалася організацією бухгалтерського обліку соціально відповідальної діяльності [39]. Подальше впровадження соціальної діяльності в систему управління підприємством вуглевидобувної промисловості потребує детального вивчення з боку науковців, оскільки і досі відсутня нормативно-правова база

функціонування та розвитку вугільної промисловості поряд з механізмом проведення соціальної діяльності.

Аналіз результатів досліджень учених показав, що увагу не приділено вивченню соціальної діяльності вуглевидобувних підприємств у аспекті витрат на основні засоби, які використовуються для соціальних цілей.

Також на державному рівні не ініціюються зміни в бік покращення життя населення через проведення соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами. Необхідно визначити основні принципи соціальної діяльності, дослідити види соціальної діяльності та визначити суми витрат на проведення соціальних заходів залежно від виду.

Пропонується розробити внутрішній обліковий стандарт, а саме стандарт «Основні засоби соціального призначення для вуглевидобувних підприємств», який надає визначення поняття «основні засоби соціального призначення», регулює питання, пов'язані з обліком та розрахунком витрат на ці основні засоби, що забезпечує реалізацію облікової функції формування інформаційних потоків з метою управління основними засобами соціального призначення і соціальною діяльністю в цілому, що є важливим в умовах становлення соціально-орієнтованої економіки. Таке становлення фактично відображає поєднання ринкових механізмів з соціалізацією економіки в цілому.

Дослідивши проблеми бухгалтерського обліку витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості України, можемо зробити таке узагальнення: облік витрат на вуглевидобувних підприємствах ведеться згідно П(с)БО № 16, який не враховує специфіки галузі, галузевої угоди та деяких положень Гірничого закону України; існуюча система бухгалтерського обліку на інтегрованих вуглевидобувних об'єднаннях не враховує весь комплекс операцій, які можуть відбуватися з основними засобами на окремих підприємствах у межах об'єднання; планом рахунків не передбачено рахунків з обліку витрат на основні засоби природоохоронного призначення; у структурі об'єктів обліку не існує такого об'єкту, як видобута гірнична маса; існуюча система обліку соціальної діяльності не дозволяє цілком розкрити інформацію про використання основних засобів у цій діяльності.

Для визначення правил ведення бухгалтерського обліку витрат на основні засоби підприємств вуглевидобувної промисловості у країнах Європи потрібно розглянути моделі та стандарти бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується ведення бухгалтерського обліку та формується фінансова звітність.

Національні особливості різних країн Європи та світу призвели до розвитку різних підходів стосовно ведення бухгалтерського обліку з власними характеристиками, недоліками та перевагами. Сьогодні функціонують різні стандарти формування фінансової звітності, але одними з найпоширеніших є моделі обліку США – GAAP USA та IFRS – міжнародні стандарти фінансової звітності [40]. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) є гнучкішими порівняно з GAAP USA. Американські

стандарти більш суворо регулюють порядок обліку операцій. Наприклад, у Європі стандарти GAAP USA використовують Франція та Німеччина, а Греція, Бельгія, Данія – використовують IFRS. Для того, щоб зрозуміти принципи, покладені в основу цих моделей, розглянемо їх відмінності. Нижче наведено дві розбіжності IFRS та GAAP USA в частині обліку основних засобів.

Перша розбіжність IFRS та GAAP USA полягає у відображенні знецінення основних засобів, що пов'язане з методикою визначення поточної вартості основних засобів [41]. Відповідно до GAAP USA, основні засоби вважаються знеціненим, якщо надходження коштів від їх вибуття не враховує знецінення цих самих грошових коштів. Відповідно IFRS, знецінення основних засобів порівнюють з двома показниками: перший – вартість майбутніх грошових потоків від їх використання та другий – чиста приведена вартість реалізації, якщо балансова вартість основних засобів перевищує меншу з указаних величин, то вони визнаються знеціненими [42].

Друга розбіжність полягає в таких відмінностях, пов'язаних з основними засобами: перша відмінність - різні підходи до оцінки основного засобу (GAAP USA оцінює основні засоби тільки за фактичною вартістю їх придбання, в той час коли IFRS дозволяє оцінювати за собівартістю або переоцінювати); друга відмінність полягає у тому, що згідно з IFRS дозволяється включення до вартості основних засобів відсотків за позиками на їх придбання, у той же час, згідно GAAP USA це не передбачено.

У 2002 році Рада зі стандартів фінансового обліку США та Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку почали вивчення подібностей та відмінностей цих двох моделей GAAP USA та IFRS, для зближення було обрано стратегічний вектор розвитку облікових систем, щоб отримати модернізовану систему моделей бухгалтерського обліку. Розробка такої моделі дуже тривалий процес, тому підприємства вуглевидобувної промисловості Європи спираються на міжнародні стандарти фінансової звітності IFRS.

Слід зазначити, що спеціального галузевого стандарту обліку для вуглевидобувних підприємств, діяльність яких доволі специфічна, в Європейських країнах не існує. Як було зазначено у п. 1.1., облік на вуглевидобувних підприємствах України ведеться згідно з національними стандартами обліку і аналогічно до країн Європи, специфічних стандартів обліку для цих підприємств в Україні також не існує.

У зв'язку з процесами євроінтеграції України та задля залучення іноземних інвесторів до вітчизняної вуглевидобувної промисловості модель бухгалтерського обліку та модель формування фінансової звітності на підприємствах вуглевидобувної промисловості в нашій державі повинні бути змінені та мають стати ідентичними до тих, що діють в інших економічно розвинених країнах, щоб відповідати інформаційним потребам інвесторів. Отже, існує потреба в переході від національних стандартів до

міжнародних, оскільки формування фінансової звітності за міжнародними стандартами відрізняється від вітчизняної фінансової звітності. Цей процес відкрив для вітчизняних вуглевидобувних підприємств міжнародний ринок капіталу.

Однак у ситуації переходу вітчизняних вугільних підприємств від національних до міжнародних стандартів обліку криється певний парадокс. З одного боку, сьогодні, як зазначалося раніше, вуглевидобувні підприємства України ведуть облік за П(с)БО і певним чином пристосувалися до них, не маючи спеціального стандарту обліку для такої специфічної галузі. Але національні стандарти не відповідають міжнародним і створюють перепони під час руху в економічний простір Європи. З іншого боку, міжнародні стандарти також не включають спеціального регулювання обліку для вуглевидобувних підприємств, і тому перехід вітчизняних підприємств на ці стандарти може не вирішити ті проблемні питання, які існують на сьогоднішній день в обліку витрат на основні засоби вуглевидобувної промисловості (табл. 1.3), а навпаки, ускладнюють діяльність цих підприємств.

Застосування IFRS у вуглевидобувній промисловості на практиці є унікальним процесом, оскільки на цих підприємствах можна дослідити різні облікові проблеми, пов'язані з бухгалтерським обліком витрат на утримання та поліпшення основних засобів.

Перший принцип бухгалтерського обліку на вуглевидобувному підприємстві полягає в обліку готової продукції без урахування побічної. При розрахунку амортизації методом «УОР» важливою умовою є врахування побічної продукції. На підприємствах (шахтах) сутність процесу виробництва полягає у тому, що гірничу масу розділяють на корисні копалини та порожні породи (п. 1.1). Корисні копалини у подальшому реалізують як готову продукцію, а порожні породи перетворюють на відходи, обліковують на позабалансовому рахунку та вивозять на терикон. Таким чином, облік специфічної видобутої продукції вуглевидобувним підприємством повинен включати облік корисних копалин та порожніх порід.

Однак IFRS 16 «Основні засоби» [14] виключають облік гірничої маси та порожньої породи і передбачають облік тільки корисних копалин. Тоді постає проблема в обліку згідно з IFRS, який не містить таких понять, як гірничу масу та порожні породи, але ці поняття є надзвичайно важливими з економічної точки зору. Наприклад, при певній обробці порожні породи використовують як сировину для енергетичної промисловості або при виробництві будівельних матеріалів. Тому облік готової продукції повинен базуватися на обліку гірничої маси, яка у своєму складі має корисні копалини та порожні породи [43].

За певних обставин порожня порода, яка фактично є побічною продукцією, може перетворюватись на готову продукцію відмінного від корисних копалин характеру. Наприклад, порожня порода при певній

обробці використовується у будівництві або на асфальтних заводах при прокладанні автомобільних шляхів (перший шар асфальту).

Амортизацію на основні засоби на вуглевидобувних підприємствах Європи нараховують методом «UOP-Unit of Production Depreciation» [44]. Він належить до класу інтенсивних методів амортизації, який базується на кількості видобутої продукції, риси цього методу схожі з виробничим, але він має показник, який відображає інтенсивність використання основного засобу. Цей метод інтенсивного нарахування амортизації базується на основі кількості тонн видобутої вугільним підприємством продукції. Метод вважається найбільш поширеним серед методів амортизації на вуглевидобувних підприємствах, оскільки він пов'язує витрати на амортизацію з економічними вигодами, які очікуються від видобутих корисних копалин. Наприклад, на вугільний комбайн нараховують амортизацію незалежно від того, що він видобуває: корисні копалини чи порожні породи. Головним тут є те, що він працює. Спостерігається і таке, що на підприємствах вуглевидобувної промисловості використовують методи нарахування амортизації, які перераховані у МСБО 16 «Основні засоби», але вони також не враховують «порожні породи».

Амортизація основних засобів за методом UOP заснована на оцінці запасів корисних копалин, які плануються до видобутку та на фактичному плані гірничих робіт з усіма витратами, які будуть понесені з метою отримання вигод від експлуатації обладнання. Амортизацію розраховують на основі тільки тих об'ємів видобутих корисних копалин та порожніх порід, які планують добути саме на цьому обладнанні. Метод інтенсивного нарахування амортизації можна застосовувати, коли доведені ймовірні запаси та обрано показник строку корисного використання основного засобу.

На наш погляд, у бухгалтерському обліку країн Європи амортизацію нараховують на гірниче обладнання більш реально, ніж в Україні, оскільки використовують метод, який враховує велику кількість факторів, що відображають саме специфіку функціонування обладнання на вуглевидобувному підприємстві.

Отже, необхідним є в бухгалтерському обліку відображати гірничу масу, яка поділяється на «корисні копалини» та «порожні породи». Ця пропозиція дозволить обліковувати готову та побічну продукцію з метою продажу побічної продукції та отримувати додатковий дохід, який буде оподатковуватися. А витрати на амортизацію основних засобів будуть більш економічно обґрунтованими.

Другий принцип бухгалтерського обліку ґрунтується на використанні облікової політики на вуглевидобувному підприємстві. При переході на міжнародні стандарти обліку вуглевидобувні підприємства при розробці облікової політики спираються на IFRS, але якщо облікова політика вуглевидобувного підприємства актуальна і відповідає основам міжнародних стандартів, її залишають без змін. IFRS обмежує зміни в



обліковій політиці для тих підприємств, в яких політика підприємства є надійною та актуальною. Тобто облікова політика вважається надійною, якщо на її основі відбувається регулювання усіх витрат підприємств вуглевидобувної промисловості. Під актуальністю облікової політики розуміють відповідність облікової політики стандартам IFRS. Таким чином, облікова політика, складена відповідно до IFRS, повинна налічувати та регулювати витрати, які несе вуглевидобувне підприємство. Виходить, що для підприємств, які працюють та вирішили перейти на міжнародні стандарти, потрібно звірити свою облікову політику з IFRS.

Використання власної облікової політики підприємствами, які вирішили перейти на міжнародні стандарти, може призвести до плутанини та незрозумілостей в обліку витрат на основні засоби у промисловості в цілому [45,46].

Розглянемо цей принцип на прикладі визнання та віднесення витрат на розвідку та оцінку запасів корисних копалин. Розвідка та оцінка корисних копалин здійснюється, коли отримані усі юридичні документи та права на розвідку та оцінку корисних копалин. Витрати, понесені до отримання юридичних прав, згідно з IFRS, витратами не визнаються, але винятком є визнання витрат на придбання нематеріального активу, такого як ліцензія, яка юридично підтверджує права та надає дозвіл на розвідку та оцінку запасів корисних копалин. Питання з визначення витрат на придбання ліцензії, що виступає програмним забезпеченням для шахтного комбайна, на вітчизняних інтегрованих вуглевидобувних об'єднаннях національними стандартами не врегульовано, але цей актив не може функціонувати без цього програмного забезпечення.

Таким чином, якщо вітчизняне підприємство (шахта) перейде на міжнародні стандарти, треба буде визнати витрати на придбання ліцензії та включити ці витрати у вартість основних засобів, згідно з МСБО 38. Вітчизняне підприємство може перейти на міжнародні стандарти та використовувати облікову політику, яка відповідає IFRS лише номінально, але фактично буде використовувати власну облікову політику, це призведе до суперечностей у податковому обліку.

Вітчизняні вуглевидобувні підприємства повинні бути забезпечені механізмом переходу від існуючої облікової політики, розробленої на основі П(с)БО, до облікової політики, розробленої на основі IFRS. Це вимагає утворення спеціального підрозділу у вуглевидобувній галузі, який періодично буде здійснювати контроль обліку на вітчизняних вугільних підприємствах, які перейшли на міжнародні стандарти та формують свою фінансову звітність згідно з IFRS [46].

Третій принцип бухгалтерського обліку полягає у веденні обліку доходів і витрат на вуглевидобувних підприємствах у країнах Європи та світу. Усі вуглевидобувні підприємства Європи та світу включаються у вуглевидобувні компанії (об'єднання), тобто є інтегрованими. Наприклад, Arch Coal (США), Peabody Energy (США), BC Iron (Австралія), Rio Tinto

(Великобританія), Xstrata (Швейцарія). Однак вуглевидобувна компанія не має врегульованого механізму обліку та віднесення доходів і витрат на те чи інше інтегроване підприємство. Відсутність механізму віднесення доходів і витрат на те чи інше вуглевидобувне інтегроване підприємство ускладнюватиме реалізацію положень облікової політики згідно з IFRS. Вуглевидобувна промисловість відноситься до капіталомістких галузей економіки, де більш точно та прозоро необхідно відображати регулювання обліку доходів і витрат, що виникають на вуглевидобувних підприємствах.

Під час видобутку корисних копалин використовується велика кількість основних засобів. Вуглевидобувні підприємства постійно потребують значних капіталовкладень на проведення ремонту та поліпшення основних засобів. Під впливом несприятливих економічних умов спостерігається відтік фінансових інвестицій з вуглевидобувної промисловості. Однак без оновлення необоротних активів відбувається значне зменшення кількості тонн видобутих корисних.

Основні засоби на вуглевидобувних підприємствах Європи постійно перевіряються на предмет їх знецінення, відповідно до міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів»[47]. Суть цього стандарту полягає у тому, що основні засоби не повинні оцінюватися вище їх здатності генерувати доходи. Достатньо дискусійним є питання, яким саме способом можна оцінити здатність основного засобу генерувати доходи. Це повинні бути кількісні методи, методи економіко-математичного, статистичного аналізу з елементами теорії ймовірності.

Зазначений стандарт передбачає, що вуглевидобувні підприємства повинні використовувати метод експертних оцінок для визначення рівня знецінення основних засобів. Це є обов'язковим, оскільки інформація по знеціненню активів впливає на розрахунок амортизаційних відрахувань, при цьому знецінення основних засобів вимірюється такими показниками: зниженням ринкової вартості гірничошахтних основних засобів, прогнозними погіршеннями цін на сировину, нестабільною динамікою курсів валют, збільшенням виробничих витрат тощо.

Очевидно, що метод експертних оцінок містить у собі високу вірогідність некоректних суджень експертів щодо визначення суми знецінення основних засобів та ґрунтується на суб'єктивній думці експерта, однак його вартість є меншою у порівнянні з іншими методами. Внаслідок цього будуть викривлені суми зносу обладнання, нарахованої амортизації, що, у свою чергу, спричинить викривлення фінансової звітності підприємства в цілому.

Проблема визначення достовірної облікової оцінки основних засобів на дату балансу є важливою, особливо гостро це спостерігається на сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку України у зв'язку з переходом до Міжнародних стандартів фінансової звітності у вуглевидобувній галузі. Питання визначення та використання справедливої вартості залишається предметом дискусій.

Розглянувши принципи ведення бухгалтерського обліку витрат на підприємствах вуглевидобувної промисловості у країнах Європи, можна зробити такий висновок: спеціального галузевого стандарту обліку для вуглевидобувних підприємств, діяльність яких доволі специфічна, в Європейських країнах не існує.

Проаналізувавши принципи ведення бухгалтерського обліку витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості в контексті міжнародного досвіду, можна виділити певні проблеми обліково-аналітичного забезпечення. Перша проблема - управління витратами на вуглевидобувних підприємствах - полягає у проведенні діяльності, пов'язаної з реалізацією соціальних принципів, тобто проведення соціальної діяльності та відсутності системи обліку витрат з цієї діяльності.

Відповідно до IFRS, зміни в обліковій політиці обмежуються додаванням до існуючого переліку основних витрат, згідно з IFRS, додаткових витрат, які фактично існують на вуглевидобувному підприємстві, але законодавчо не врегульовані ані IFRS, ані вітчизняними стандартами П(с)БО. Наприклад, до таких витрат можна віднести витрати на діяльність, пов'язану з проведенням соціальної діяльності підприємствами вуглевидобувної промисловості.

У свою чергу, у країнах Європи, де десятиріччями формувалася і функціонувала капіталістична економічна модель, подібні витрати на соціальну діяльність взагалі були відсутні. Тому стандарти обліку IFRS не містять тлумачення цих витрат та порядку їх відображення у фінансовій звітності.

Між тим, однією зі світових концепцій економічного розвитку є концепція ведення бізнесу на принципах соціальної відповідальності, яка набула такої значимості, що підприємства аналізуються, оцінюються та рейтинуються за рівнем соціальної діяльності [48]. Також Міжнародна організація стандартів у 2010 році видала міжнародний стандарт ISO № 26000 «Соціальна відповідальність» [49]. Таким чином, спостерігається парадокс: стандарт ведення бізнесу, згідно з принципами соціальної відповідальності існує, а стандарту обліку витрат на діяльність, пов'язану з цією соціальною відповідальністю, не існує, тобто не існує системи обліку і неможливо відобразити інформацію щодо несення підприємством витрат на соціальну діяльність у фінансовій звітності. Система бухгалтерського обліку з відображенням витрат на проведення діяльності з соціальної відповідальності повинна включати та регулювати витрати на відновлення довкілля, тому що основна діяльність вуглевидобувних підприємств з видобутку корисних копалин негативно впливає на навколишнє середовище (п. 1.1), а у свою чергу, від стану навколишнього середовища залежить фізичний стан людини [50]. Жоден зі стандартів: ані національний, ані міжнародний - не визначає методики відображення витрат на відновлення навколишнього середовища в елементах звітності.

Тобто незрозумілим залишається, які елементи звітності мають відображати цю діяльність та до яких статей витрат включити витрати на проведення природоохоронної діяльності вуглевидобувними підприємствами, оскільки деякі підприємства проводять цю діяльність і не можуть відобразити її в бухгалтерському обліку.

Друга проблема облікового-аналітичного забезпечення полягає у невідповідності національних П(с)БО доМСБО, а саме у відсутності у МСБО аналога національному стандарту 16 «Витрати» [29, 51].

Раніше зазначалося, що на вітчизняних вуглевидобувних підприємствах використовують П(с)БО 16, який не враховує специфіки вуглевидобувної галузі (п. 1.1). До того ж, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [52] задекларовано, що П(с)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше «не суперечать міжнародним стандартам». На перший погляд, можна зробити висновок, що П(с)БО мають бути тотожні МСБО, але вони мають практичний характер та до них вже пристосувались вітчизняні вуглевидобувні підприємства. Проаналізувавши П(с)БО 16 «Витрати» та розділивши на такі основні положення, як формування інформації про витрати підприємства, розкриття інформації у фінансовій звітності, визнання витрат, склад витрат. У вітчизняному П(с)БО більш детально обговорюється формування витрат та розкривання інформації щодо цих витрат, а міжнародні стандарти носять лише рекомендований характер.

На нашу думку, доцільним є проведення дослідження в напрямку витрат, а саме особливостей їх визнання та оцінки, оскільки вони є невід'ємною частиною діяльності підприємства.

Однак існує чимало проблем при поєднанні міжнародних та вітчизняних стандартів з урахуванням важливого фактора домінування МСБО над КОФЗ, що мають суттєвий вплив на міжнародні стандарти та економіку.

Визнання витрат відображається в деяких МСБО, але в міжнародній практиці прийнято визнання витрат залишити за нормативним документом, який має назву Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів (КОСПФЗ), яку замінили на Концептуальну основу фінансової звітності (КОФЗ). КОФЗ була видана РМСБО в 2010 році. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку визначила, що в окремих випадках можливі суперечності між Концептуальними основами та окремими МСБО, прийнято рішення віддати домінування МСБО [53]. Поширення використання МСБО призводить до збільшення вимог інвесторів, таким чином виникає потреба у збільшенні інформаційного навантаження та розкритті фінансової інформації у фінансовій звітності підприємства, вуглевидобувні підприємства не є винятком.

Окремого міжнародного стандарту, який би формував у бухгалтерському обліку інформацію про витрати підприємства, розкривав інформацію про витрати у фінансовій звітності, визначав витрати та склад

витрат, не існує. Також не можна залишити без уваги і той факт, що стандарти МСБО носять рекомендований характер, оскільки направлені на гармонізацію обліку в різних країнах, а стандарт П(с)БО 16 «Витрати» більш детально відображає методичні рекомендації щодо ведення обліку і вітчизняні вуглевидобувні підприємства до нього вже пристосувались та використовують. Отже, важливе значення набуває визначення встановлення зв'язків між вітчизняним стандартом та міжнародними стандартами.

Фактично національному П(с)БО 16 «Витрати» відповідають декілька МСБО. Проаналізуємо відповідність складових стандарту 16 міжнародним стандартам (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Відповідність національного стандарту П(с)БО 16 «Витрати» міжнародним стандартам МСБО**

Вітчизняна практика		Міжнародна практика	
Нормативний документ	Положення П(с)БО 16	Нормативний документ	Положення МСБО
П(с)БО 16 «Витрати»	Формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства	МСБО 16 «Основні засоби»	Формує інформацію витрат щодо амортизаційних відрахувань та збитків від зменшення корисності
		МСБО 18 «Дохід»	Зазначає, що доходи і витрати, пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно
		МСБО 23 «Витрати на позики»	Визначає інформацію стосовно витрат на позики та інші витрати на позики
		МСБО 38 «Нематеріальні активи»	Формує інформацію щодо витрат на дослідження або розробку
	Розкриття інформації про витрати в фінансовій звітності	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Визначає основи подання фінансової звітності в контексті витрат, встановлює загальні вимоги до подання фінансової звітності
		МСБО 2 «Запаси»	Визначає собівартість (товарів, робіт, послуг) та подальше визнання витрат
	Визнання витрат	КОФЗ	Зазначає, що саме можна визнати витратами, але концептуальна основа не є міжнародним стандартом обліку
	Склад витрат	МСБО 23 «Витрати на позики»	Встановлює склад витрат на позики
		МСБО 38 «Нематеріальні активи»	Встановлює витрати на придбання окремо придбаного нематеріального активу

Джерело: узагальнено автором на основі [29, 51]

Третя проблема обліково-аналітичного забезпечення управління витратами полягає у потребі складання облікової політики, яка повинна враховувати таку гірничо-геологічну умову, як, глибина вуглевидобувного підприємства.

Облікова політика на вітчизняних інтегрованих вуглевидобувних об'єднаннях розробляється самостійно, відповідно до принципів та методів, задекларованих Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та представлених у переліку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку П(с)БО. У країнах Європи облікова політика також розробляється кожним інтегрованим об'єднанням незалежно та ґрунтується на принципах МСБО (IFRS). Облікова політика, складена відповідно до IFRS, повинна налічувати та регулювати всі основні витрати, які несе вуглевидобувне підприємство. Оскільки вітчизняна облікова політика ґрунтується на П(с)БО, а вітчизняні стандарти обліку ґрунтуються на МСБО, але мають свої пояснення та особливості, то вітчизняна облікова політика має деякі спільні риси з обліковою політикою, складеною згідно з МСБО (IFRS), але має і свої унікальні риси.

Проаналізуємо таку гірничо-геологічну умову, як глибина вуглевидобувного підприємства, та відстежимо зміни у структурі витрат за рахунок цієї умови. Для аналізу було обрано два інтегрованих вуглевидобувних об'єднання: ДП «Шахта № 1 «Нововолинська» (розкритий вугільний пласт вертикальним стовбуром глибиною 370 м.) та ДВАТ Шахтоуправління «Донбас» (розкритий вугільний пласт вертикальним стовбуром глибиною 1266 м.) [54, 55]. Зі збільшенням глибини покращується якість продукції вуглевидобувного підприємства, але погіршуються умови праці, вміщуючі породи мають більш високий рівень твердості. В обліковій політиці вітчизняних вуглевидобувних підприємств зазначено, що витрати на додаткові доплати до заробітної плати треба обліковувати на субрахунку 816 «Інші витрати на оплату праці». Характерними витратами на оплату праці для всіх вітчизняних вугільних підприємств є: робота в вечірні та нічні години, коефіцієнт трудової участі, коефіцієнт вислуги років, час на пересування до робочого місця (з під ствола до очисного забою) тощо. Структура витрат на оплату праці залежить від умов, у яких працюють гірники. У свою чергу, витрати на основні засоби збільшуються через умови, в яких вони працюють та контактують з гірничим масивом.

За рахунок збільшення глибини збільшується температура. Виходячи з цих умов праці, на ДВАТ Шахтоуправління «Донбас» у складі заробітної плати є такі доплати, як «жарові». Це є додатковими витратами, які впливають на структуру витрат, зазначених в обліковій політиці вуглевидобувного підприємства. На ДП «Шахта № 1 «Нововолинська» такого виду доплат, як «жарові», не існує, відповідно до умов праці шахтарів. Також на ДВАТ Шахтоуправління «Донбас» існують доплати за «підвищену запиленість очисного забою», яка виникла внаслідок

збільшення глибини та фізико-механічних особливостей гірничих порід. Тому постає необхідність у використанні шахтної води та спеціальних агрегатів для придушення пилу.

Облікова політика є інструментом бухгалтерського обліку, а з приватизаційними процесами у вуглевидобувній промисловості виходить, що облікова політика відображає політику власника, який здійснює вибір суб'єктів та формує облікову політику через бухгалтерську службу, головного бухгалтера, служби внутрішнього аудиту. Облікова політика має суттєвий вплив на формування витрат та їх відображення у фінансових звітах, оскільки вона повинна враховувати усі гірничо-геологічні умови вуглевидобувних підприємств. Розглянемо гірничо-геологічну умову, а саме глибину, визначимо, як глибина підприємства впливає на формування елементів облікової політики. У таблиці 1.4 проаналізовано два вітчизняних вуглевидобувних підприємства та порівняно елементи облікової політики, які впливають на формування інформації в обліковій політиці підприємства стосовно витрат на оплату праці, використаного методу нарахування амортизації, витрат на охорону праці та витрат на транспортну систему, яка прямо пов'язана з виробничим процесом.

Таблиця 1.4

**Вплив гірничо-геологічних умов на складання облікової політики вітчизняного вуглевидобувного підприємства**

Елемент облікової політики	Гірничо-геологічна умова	
Підприємство/глибини на	Шахтоуправління «Дніпровське» 340 метрів	Шахтоуправління «Донбас» 1266 метрів
Метод нарахування амортизації на основні засоби	Кумулятивний метод. Застосовується для основних засобів, які зношуються більше в перші роки експлуатації	Виробничий метод. За основу розрахунку амортизації обрано термін експлуатації основного засобу 1 місяць, що дає змогу більш детально та точно визначити суму амортизації
Структура витрат на оплату праці	Перелік статей витрат є стандартним для всіх вуглевидобувних підприємств	Перелік витрат обов'язково включає низку додаткових статей. Наприклад, доплати за умови праці: - «жарові»; - «підвищена запиленість»
Витрати на охорону праці	Перелік статей витрат є стандартним для всіх вуглевидобувних підприємств	Збільшення сум витрат на підтримку санітарно гігієнічних умов праці, «холодильні установки» або збільшення вентиляційних потужностей
Витрати на транспортну систему	Перелік агрегатів є стандартним для всіх вуглевидобувних підприємств	Збільшення кількості агрегатів та їх потужностей, що в подальшому впливає на збільшення використання струму

Джерело: розроблено автором

Облікова політика регулює обраний метод нарахування амортизації на основні засоби. У вітчизняному бухгалтерському обліку перелік методів амортизації наведено у П(с)БО 7 «Основні засоби», але жодний з методів не враховує особливостей нарахування амортизації на основні засоби, саме у вуглевидобувній промисловості. В обліковій політиці ДП «Шахта № 1 «Нововолинська» зазначено, що при розрахунку амортизації основних засобів слід використовувати кумулятивний метод (річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта), а на ДВАТ Шахтоуправління «Донбас» використовують виробничий метод (місячна сума амортизації визначається, як добуток фактичного місячного обсягу продукції та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство планує виробити з використанням об'єкта. Використання виробничого методу для обчислення амортизації основних засобів обумовлено умовами роботи гірничошахтного обладнання. Так, гірничі породи більш міцні і обладнання швидше зношується. Але жоден з обраних методів не враховує в повному обсязі усіх факторів (підвищена вологість, твердість гірничого масиву, міцність), які впливають на термін експлуатації основних засобів вуглевидобувного підприємства.

Наприклад, у європейських країнах для розрахунку амортизації на вуглевидобувних підприємствах використовують метод «UOP», який відображає інтенсивність використання основного засобу, показує фактичний час роботи основного засобу (комбайну), враховує міцність гірських порід. Завдяки цьому методу фактично можна виміряти кількість тонн видобутих корисних копалин та порожніх порід, саме на тому чи іншому комбайні.

Від складеної облікової політики багато в чому залежать організація обліку витрат на вітчизняних підприємствах. Використання на вуглевидобувному підприємстві різної структури статей витрат впливає на відображення витрат у фінансових звітах, що у свою чергу, впливає на привабливість вуглевидобувної промисловості для інвесторів. Фінансова звітність дозволяє інвестору зрозуміти, у якому фінансовому стані існує те чи інше вуглевидобувне підприємство.

Вітчизняний бухгалтерський облік з часів планової економіки розвивався поряд з розвитком економіки та економічними відносинами нашої держави з іншими. Облікова політика на підприємствах вуглевидобувної галузі є інструментом нормативного відображення витрат у бухгалтерському обліку, тобто інструкцією, яка охоплювала всю методичну базу з урахуванням галузевих особливостей з відображення елементів.

Фінансова звітність має бути прозорою та зрозумілою. Також на основі фінансової звітності інвестор визначає обсяг інвестицій у вітчизняні вуглевидобувні підприємства та промисловість в цілому.



Проблему з урахуванням в обліковій політиці гірничо-геологічної умови можна вирішити, якщо кожне вуглевидобувне підприємство, яке складає облікову політику, більш точно та детально буде відображати витрати на утримання та поліпшення основних засобів, а вітчизняне законодавство буде чітко регулювати питання обліку, пов'язані з вуглевидобувною промисловістю в цілому, тому що кожне вуглевидобувне підприємство має свої унікальні гірничо-геологічні умови, які включають такі складові, як гірничий тиск, водота газонасиченість гірських порід, викидонебезпечність [32]. Облікова політика застосовується з самого початку здійснення підприємством господарських операцій. Від складових елементів облікової політики підприємства залежить достовірне відображення господарських операцій.

### **1.3 Впровадження служби внутрішнього аудиту витрат з основних засобів**

Діяльність підприємств неможлива без витрат, які пов'язані з виробництвом або з управлінням господарською діяльністю. Внутрішній аудит направлено на підтвердження достовірності представленої інформації у бухгалтерському обліку. Використання внутрішнього аудиту на підприємстві дозволяє підвищити ефективність роботи підприємства, виявити резерви та попередити банкрутство. Метою внутрішнього аудиту є здійснення контролю фінансово-господарської діяльності. На жаль, зараз на вуглевидобувних підприємствах відсутня в потрібному обсязі інформація стосовно методики створення системи внутрішнього аудиту через відсутність об'єктів цієї системи, функцій, прийомів та процедур. На деяких об'єднаннях вуглевидобувної промисловості присутня система внутрішнього аудиту, наприклад: «ДТЕК Енерго», в тому числі і на ШУ «Дніпровське» ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля», ПАТ «Шахтоуправління Покровське», а на таких об'єднаннях, як «ДП Сніжнеантрацит», «ДП Торезантрацит», «ДП Шахтарськ-Антрацит», система внутрішнього аудиту відсутня.

Аналізуючи дані про розмір та види витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах, управлінський персонал одержує інформацію про використання цього активу, тому є можливість здійснювати контроль та регулювати процес виробництва, приймати управлінські рішення щодо купівлі основних засобів або передачі цих засобів з одного вуглевидобувного підприємства на інше у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання.

Рудницький В. С. у своїх працях приділяв пильну увагу питанням, пов'язаним з методологією та організацією внутрішнього аудиту [56]. Савченко В. Я. досліджувала організацію внутрішнього аудиту на підприємствах України [57]. Бутинець Т. А. значну увагу приділяла типовим порушень в обліку під час проведення внутрішнього аудиту та

намагалася підвищити ефективність проведеного внутрішнього аудиту [58]. Філозоф О. В. у своїх працях намагався встановити проблеми, які, на його погляд, впливають на організаційні процеси під час упровадження на підприємстві системи внутрішнього аудиту, досліджував формування ефективності проведених в аудиті заходів [59]. Шатохіна О. І. досліджувала особливості проведення внутрішнього аудиту витрат на підприємствах вуглевидобувної промисловості, значну роль приділяла розвитку управлінського обліку на підприємствах цієї промисловості [60].

Починаючи аудит витрат на вуглевидобувних підприємствах, аудитор перш за все починає перевіряти всі витрати, в тому числі і витрати на амортизацію основних засобів, які включені до собівартості продукції [59]. Розглянемо особливості внутрішнього аудиту витрат на підприємствах вуглевидобувної промисловості України.

Першою особливістю внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах є відсутність внутрішнього аудиту основних засобів. Джерелом інформації для аудиторської перевірки служить наказ про облікову політику підприємства, реєстри інвентарного обліку основних засобів (картки, відомості та інше). Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання і починається з інвентаризації. Досягнення мети аудиторської перевірки основних засобів полягає в перевірці сум нарахованої амортизації, операцій, пов'язаних з рухом основних засобів, встановленням сум витрат на поліпшення основних засобів та ремонтів, результатів переоцінки основних засобів, ускладнюється умовами проведення інвентаризації основних засобів. Аудитор має можливість спиратися на ті дані, які були надані бухгалтером, а переконатися у фактичній наявності основних засобів на підприємстві не має можливості, тому що більшість обладнання знаходиться під землею на різних гірничих горизонтах та пікетах. Підґрунтям відображення інформації про наявність основних засобів є журнал спуску-підйому. Бухгалтерські записи є підставою для переконання аудитора щодо нарахування амортизації та суми амортизаційних відрахувань, проведення ремонту основних засобів, переоцінки основних засобів, але фактично цього обладнання на підприємстві може не бути. Внутрішній аудит основних засобів на вуглевидобувних підприємствах відіграє значну роль, оскільки інформація з основних засобів відображається у фінансовій звітності підприємства. Результат проведення аудиту витрат на основні засоби впливає на проведення аудиту з витрат на виробництво.

Друга особливість внутрішнього аудиту полягає в обліку витрат на заробітну плату допоміжних структурних підрозділів підприємства, задіяних під час здійснення додаткової діяльності та ремонту основних засобів. Джерелом інформації для аудиторської перевірки витрат на заробітну плату перш за все є листки непрацездатності, табель обліку робочого часу, заяви на відпустки, розрахункові відомості з заробітної

плати. Головною умовою повноти і достовірності обліку витрат з заробітної плати є правильне відображення в обліку виникнення і використання резерву на оплату відпусток. Деякі суб'єкти господарювання відмовляються від створення резерву відпусток для працівників підприємства. Відмова від створення резерву призводить до штучного приховування витрат, а сума цих витрат починає отримувати нерівномірний характер, так, рішення про не створення резерву впливає на суми витрат, відображених у фінансових документах підприємства. Аудитор, щоб встигнути в зазначений термін провести внутрішній аудит, проводить вибіркову перевірку з заробітної плати, виявити порушення у використанні резерву на оплату відпусток при такій перевірці дуже складно, оскільки існує вірогідність, що вибірка не містить помилок. Результат аудиту з заробітної плати впливає на аудит витрат виробництва.

Третя особливість внутрішнього аудиту належить аудиту витрат на виробництво. Аудит витрат на виробництво проводиться після аудиту основних засобів, виробничих запасів, розрахунків з оплати праці, що накладає відбиток на організацію аудиту витрат на виробництво. При проведенні аудиту витрат на виробництво використовується вся інформація про встановлені суттєві відхилення при перевірках попередніх розділів, аналізується, розглядається сукупність об'єктів калькуляції. Результат відображення витрат на виробництво залежить від витрат на основні засоби, витрат на заробітну плату тощо. Помилки, допущені в цих напрямках, впливають на результати аудиту з витрат на виробництво. Інформація про суми витрат на виробництво відображається у фінансовій звітності підприємства, тому важливо отримувати правдиву, точну та об'єктивну інформацію в цьому напрямі.

Четверта особливість аудиту належить до обліку витрат, який ведеться на вуглевидобувних підприємствах, згідно з П(с)БО 16. Але на вугільних підприємствах існують витрати, статті яких не передбачені в П(с)БО 16, тому витрати відносять до собівартості продукції. Потрібно найближчим часом врегулювати питання, які належать до обліку витрат на вуглевидобувних підприємствах, щоб отримати реальну собівартість вітчизняного вугілля. Відобразити її у звітах підприємства задля того, щоб фінансові показники підприємства не викривляли інформацію для інвесторів. Незважаючи на те, що основне завдання бухгалтерського обліку полягає у здійсненні безперервного, суцільного, взаємопов'язаного й документального спостереження за економічними процесами та явищами на підприємстві, сьогодні неможливо досягти головної мети внутрішнього аудиту, який повинен перевіряти правильність відображення економічної інформації в бухгалтерському обліку.

П'ята особливість внутрішнього аудиту криється в організації обліку основних засобів соціального призначення. Розвинені країни Європи націлені на взаємодію соціальної діяльності підприємств з бізнесом. Бухгалтерський облік цих країн частково адаптовано для відображення

інформації щодо цієї діяльності підприємства. Бухгалтерський облік зазнає трансформації та отримує властивості соціально-орієнтованого бухгалтерського обліку. Таким чином, і нам треба внести коригування в чинне нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку, створити сегмент у бухгалтерському обліку, який буде відповідати за проведення соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами. І тільки після цього матимемо можливість провести аудит з соціальної діяльності підприємства та здійснити аудит основних засобів соціального призначення.

Шоста особливість полягає в організації обліку природоохоронної діяльності вуглевидобувного підприємства. Вуглевидобувні підприємства у процесі своєї діяльності впливають на довкілля. Щоб відновити баланс людини з природою, підприємства повинні сплачувати до бюджету суми на природоохоронну діяльність з відновлення навколишнього природного середовища. Під час проведення природоохоронних заходів використовуються виробничі основні засоби природоохоронного призначення. Суми ці ніяк не відображаються в бухгалтерському обліку, тому що не існує рахунків для відображення інформації з цієї діяльності підприємства, отже, й проведення внутрішнього аудиту неможливе. При проведенні аудиту аудитор спирається на законодавчі документи, які повинні регулювати це питання та рахунки, на яких відображається інформації з цієї діяльності підприємства.

Усі ці особливості властиві вуглевидобувним підприємствам та впливають на проведення аудиту витрат, пов'язаних з основними засобами. У бухгалтерському обліку відбувається формування й викривлення собівартості продукції у фінансових документах підприємства. Внутрішній аудит витрат, мета якого перевіряти правильність формування собівартості продукції та стежити за правильністю відображення в обліку витрат, не виконує покладеної на нього функції й завдання.

Законодавство країн Європи вимагає підтвердження бухгалтерських звітів компаніями незалежних аудиторів, які жорстко контролюються державою. Так, маючи у звітних документах викривлення існуючого фінансового стану, підприємство починає втрачати інвестиційну привабливість і в цілому вугільна промисловість втрачає фінансування.

На організацію внутрішнього аудиту впливає фундаментальний принцип градації користувачів аудиторського висновку та концепції регулювання аудиторської діяльності [60].

Принцип градації користувачів полягає в тому що, в залежності від користувачів аудиторського звіту, обирається відповідно методика організації аудиту. Користувачами аудиторського висновку можуть бути керівники підприємства, менеджери вищої ланки управління, інвестори, банки, кредитори.

Виділяють дві основні концепції регулювання аудиторської діяльності. Першу концепцію використовують у таких країнах, як Франція та Федеративна Республіка Німеччина. Згідно з цією концепцією, аудит

орієнтовано на державні органи, які є основними користувачами аудиторської інформації. Організація аудиту в цих країнах жорстко регламентована та постійно знаходиться під наглядом держави.

Другу концепцію використовують у Великобританії. Згідно з цією концепцією, аудит орієнтовано на недержавних користувачів – акціонерів, інвесторів. Держава регулює аудиторську діяльність мінімально.

Розглянемо принципи аудиту витрат підприємств вуглевидобувної промисловості та визначимо, як принципи бухгалтерського обліку впливають на проведення внутрішнього аудиту.

Перший принцип внутрішнього аудиту полягає в перевірці дворівневої фінансової звітності, яку складають вуглевидобувні підприємства країн Європи. Аудитору при перевірці холдингових компаній достатньо перевірити фінансову звітність на материнському підприємстві. Однак, для вуглевидобувних підприємств такої перевірки фінансової звітності недостатньо, тому що, кожне вугільне підприємство розглядається, як окремий підрозділ, який має свої гірничо-геологічні умови й виробничі процеси. Тобто, унікальний облік доходів і витрат та унікальна дворівнева фінансова звітність[61].

У Європі розповсюдження набуває внутрішній аудит у державному секторі та промисловому. Європейські країни використовують власні стандарти проведення внутрішнього аудиту з обов'язковою орієнтацією на міжнародні стандарти аудиту. На жаль, через те, що вугільна промисловість поступово перестає функціонувати у країнах Європи, ніяких нововведень не відбувається у системі внутрішнього аудиту яка функціонує на вуглевидобувних підприємствах. У світі виділяють три моделі проведення внутрішнього аудиту [62]: централізована – південна модель (Франція, Португалія, Бельгія); децентралізована-північна модель (Великобританія, Данія, Норвегія); змішана (Німеччина, Польща). На практиці служба внутрішнього аудиту обов'язково повинна мати у своєму складі два підвиди внутрішнього аудиту, а саме фінансовий аудит та аудит ефективності. Фінансовий аудит передбачає перевірку витрат на виробництво, а аудит ефективності направлений на пошук резервів на підприємстві та встановлення напрямків використання активів (основних засобів) [63].

При проведенні аудиту основних засобів на вуглевидобувних підприємствах внутрішній аудитор досліджує організацію та ведення обліку на підприємстві. Вуглевидобувна компанія після отримання фінансової звітності з кожного вуглевидобувного підприємства складає зведену фінансову звітність. Аудит зведеної фінансової звітності вуглевидобувної компанії піддається ретельній та суцільній перевірці, знайдена помилка в цій звітності змушує аудитора дослідити та виявити, на якому етапі вона відбулась [64].

Другий принцип внутрішнього аудиту засновано на врахуванні системи внутрішнього аудиту витрат при оцінці організації обліку на вуглевидобувних підприємствах Європи [65]. Глобальною метою

внутрішнього аудиту є покращення діяльності вуглевидобувного підприємства, пошук та ідентифікація потенціалів до покращення організації обліку, а також реалізація цих програм. Тому, на вуглевидобувних підприємствах Європи в адміністративно-управлінському апараті є штатна особа, яка займається внутрішнім аудитом.

Відсутність системи з внутрішнього аудиту або її неефективне функціонування може привести до шахрайств на вуглевидобувному підприємстві і як результат – його банкрутства. Система внутрішнього аудиту перш за все забезпечує надійність бухгалтерських записів [66]. Система внутрішнього аудиту на вуглевидобувному підприємстві враховує та відстежує склад витрат, щодо витрат на виробництво та витрат на додаткову діяльність підприємств (наприклад, соціальна діяльність). Так, в країнах Європи через соціальні витрати на вуглевидобувних підприємствах існує соціально адаптований бухгалтерський облік, який відображається в фінансовій звітності підприємства. Тобто існує взаємодія виробничих процесів з соціальною діяльністю.

Третій принцип внутрішнього аудиту направлений на встановлення підвищеного ризику при оцінці можливості не виявлення помилок аудитором. Проведення аудиту супроводжується певним ризиком. Аудитор повинен розуміти в чому полягає аудиторський ризик, його суть, складові. При проведенні внутрішнього аудиту, аудитор повинен вжити всі заходи за для того, щоб зменшити аудиторський ризик до граничних природних норм, оскільки його думка повинна бути відповідною.

Згідно нормативів аудиту у країнах Європи, аудит зон ризику включає в себе: властивий ризик, ризик контролю, ризик не виявлення. Властивий ризик пов'язаний з функціонуванням підприємства та залежить від діяльності підприємства. На вуглевидобувному підприємстві властивий ризик становить 8 %, а ризик контролю 5 %. Не точні записи в первинних документах тягнуть за собою перенесення цих даних в реєстри, а потім в фінансову звітність. Ризик не виявлення на вуглевидобувних підприємствах становить 12 %, тому що, ще досі не розроблено спеціальних аудиторських процедур для проведення аудиту на вуглевидобувних підприємствах. Виходячи з зони ризику аудиту та компонентів, загальний рівень не виявлення становить 25 %, а рівень довіри 75 % [67].

Четвертий принцип внутрішнього аудиту направлений на пріоритетність інструмента спостереження над іншими. Спостереження в аудиті виступає головним методом наукового дослідження, який полягає в активному, систематичному, цілеспрямованому та планомірному сприйнятті об'єкта. Завдяки спостереженню, аудитор отримує знання про організацію бухгалтерського обліку на вуглевидобувному підприємстві та може дослідити, як саме бухгалтери виконують свої обов'язки, як роблять записи в первинних документах, як ведуть облік на підприємстві [68]. Для аудитора спостереження виступає одним з головних методів отримання чіткої та правдивої інформації. Під час спостереження аудитор проводить реєстрацію

обставин та фактів, які мають місце в обліку на підприємстві. Спостереження дозволяє аудитору правильно спланувати свою діяльність та не витратити багато часу на дослідження кожного рівня фінансової звітності.

П'ятий принцип внутрішнього аудиту базується на відображенні повної (суцільної) перевірки фінансової звітності на вуглевидобувних підприємствах Європи. Коли аудитор правильно організовує та виконує своє вибіркоче дослідження, він одержує досить вірні та точні аудиторські свідчення, але аудит на вуглевидобувних підприємствах та компаніях неможливо провести вибірково, оскільки аудиторський ризик, буде суттєвим. Тому, щоб аудиторський ризик був в межах 25 % проводять суцільний аудит [69]. Але в проведенні аудиту з фінансової звітності у вуглевидобувній галузі існують свої процедури внутрішнього аудиту. Виходячи з того, що фінансова звітність має дворівневу структуру, аудитор перевіряє фінансову звітність першого рівня вибірково, а фінансова звітність другого рівня піддається суцільній перевірці. Але існують свої випадки в такій специфічній галузі, при виявленні помилки на першому рівні фінансової звітності, її починають перевіряти суцільно. Через це аудитор втрачає велику кількість робочого часу. Перш ніж розпочати аудит на підприємстві, аудитор знайомиться з документами, які регулюють та організовують облік на підприємстві. Облікова політика на підприємстві, виступає як короткий огляд основних принципів обліку на підприємстві та допомагає аудиторам зрозуміти побудову обліку. Облікова політика для аудитора служить основним джерелом інформації для аудиторської перевірки. При проведенні аудиту на будь-якому підприємстві аудиторам слід враховувати, що МСФЗ 1 допускає розкриття в обліковій політиці тільки таких напрямів, які допомагають зацікавленим користувачам зрозуміти способи відображення господарських операцій, виражених в результативних показниках бухгалтерської (фінансової) звітності.

Видобуток вугілля в Європі відбувається на інтегрованих вуглевидобувних підприємствах, проведення аудиту на таких інтегрованих вуглевидобувних підприємствах ускладнюється тим, що неможливо встановити, яку саме частку доходів і витрат об'єднанню приносить те чи інше підприємство. З цього випливає, що достатньо складно провести аудит з доходів і витрат підприємства від звичайної діяльності, іншої діяльності, додаткової діяльності.

Аудит основних засобів полягає в відображенні та нарахуванні сум амортизації. Перед аудитом основних засобів постає завдання перевірити правильність визначення вартості, що амортизується, перевірити розрахунки річної та місячної сум амортизацій, прослідкувати відображення у складі витрат підприємства амортизацію основних засобів. Використання в обліку при розрахунку амортизації, метод «UOP», саме у вуглевидобувній промисловості країн Європи, дозволяє аудитору під час аудиту основних

засобів точно та прозоро виміряти суми амортизації. Цей метод, дозволяє в обліку розкрити повноту розрахунку амортизації та виміряти рівень зносу основного засобу, що в свою чергу, зводить аудиторський ризик в цьому напрямі до мінімуму.

Метою проведення аудиторської перевірки готової продукції є вивчення питань з реалізації готової продукції, яка виступає основним показником, який характеризує діяльність вуглевидобувного підприємства. Одним з головних принципів проведення аудиту готової продукції є правильність відображення в бухгалтерському обліку інформації щодо готової продукції. Аудитор перевіряє правильність розрахунку сум з продажу готової продукції та відображення цієї інформації в фінансових документах підприємства. При реалізації корисних копалин та порожніх порід, підприємство в своєму обліку повинно відобразити інформацію з реалізації порожніх порід. Складність проведення аудиту готової продукції на вуглевидобувному підприємстві, полягає в тому що, бухгалтерський облік не обліковує порожні породи, що не дозволяє аудитору провести належним чином перевірку, отримати інформацію з реалізації такої продукції та зробити висновок, щодо діяльності такого підприємства. Отже, не можливо урахувати кількість видобутої гірничої маси, яка береться під час розрахунку амортизаційних відрахувань на основні засоби виробничого призначення.

Складність проведення на вуглевидобувних підприємствах аудиту фінансової звітності полягає у таких проблемах. Неможливо відобразити проведення діяльності з соціальної відповідальності в фінансових операціях, пов'язаних з реалізацією цієї діяльності та відобразити витрати на проведення діяльності з соціальної відповідальності в відповідних статтях фінансової звітності цих підприємств. Складність аудиту викликана тим, що потрібних рахунків з відображення діяльності з соціальної відповідальності вітчизняний план рахунків бухгалтерського обліку не містить. Тобто не можливо вести аналітичний облік, оскільки не існує первинних документів з соціальної діяльності; відсутність первинних документів та відповідних рахунків не дозволяє вести синтетичний облік – робити записи в журналах-ордерах, відомостях, головній книзі; узагальнювати інформацію з цієї діяльності в фінансовій звітності.



## Висновки до розділу 1

Аналіз та узагальнення теоретичних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах дозволив визначити основні проблеми обліку і внутрішнього аудиту основних засобів, які є на підприємствах вуглевидобувної промисловості України та вимагають вирішення у ході проведеного дослідження. У результаті проведеного дослідження зроблено такі висновки:

1. Виявлено, що не існує нормативного визначення специфічних понять, таких як «виробничі основні засоби природоохоронного призначення» та «основні засоби соціального призначення», неможливо відобразити такі основні засоби в обліку та визначити суми витрат на їх утримання через відсутність відповідних аналітичних рахунків бухгалтерського обліку. Відсутність необхідних наукових розробок, які враховують галузеву специфіку діяльності підприємств вуглевидобувної промисловості і вітчизняні особливості функціонування промисловості, гальмують впровадження в практику обліку й внутрішнього аудиту таких напрямів діяльності, як соціальна та природоохоронна, в яких використовують ці основні засоби, що неможливо в умовах сталого розвитку вуглевидобувної промисловості. Запропоновано тлумачення понять, що дозволяє визначити такі основні засоби з подальшим відображенням на рахунках бухгалтерського обліку та усуває проблему неконвенційності понятійного апарату. Це дозволяє визначити склад виробничих основних засобів природоохоронного призначення та основних засобів соціального призначення з метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення цих основних засобів, які використовуються при проведенні природоохоронної та соціальної діяльності. З метою відображення запропонованих нововведень рекомендовано використовувати для обліку витрат калькуляційний рахунок 99.1 «Витрати на здійснення природоохоронної діяльності» та 99.2 «Витрати на здійснення соціальної діяльності».

2. Бухгалтерський облік витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості здійснюється відповідно до П(с)БО 16 «Витрати», який не враховує специфіку галузі та галузевої угоди, тобто вітчизняна обліково-нормативна база лише частково відповідає вимогам практики. Статті витрат, які не перераховані у П(с)БО 16 неможливо визнати та включити до собівартості готової продукції, тому такі витрати включаються до складу непрямих витрат, які несуть господарські служби шахти (об'єднання). Для вуглевидобувних підприємств слід розробити механізм калькулювання витрат на проведення ремонту виробничих основних засобів природоохоронного призначення та основних засобів соціального призначення. Встановлено операції, у яких використовуються

ці основні засоби з метою визнання та визначення витрат на утримання та поліпшення таких основних засобів, що використовуються.

3. Вивчення практики діяльності вуглевидобувних підприємств показало збільшення кількості витрат залежно від гірничо-геологічної умови, зокрема глибини та необхідності врахування в обліковій політиці підприємства такої особливості, що має суттєвий вплив на відображення витрат. Тому в ході проведеного дослідження проаналізовано формування облікової політики на двох вуглевидобувних підприємствах з урахуванням гірничо-геологічної умови, встановлено основні відмінності відображення витрат та їх складу в обліковій політиці.

4. У процесі дослідження системи бухгалтерського обліку на вуглевидобувних підприємствах та об'єднаннях, куди входять ці підприємства, встановлено, що весь комплекс операцій, які відбуваються з основними засобами між підприємствами, не можливо врахувати в обліку через відсутність класифікації таких основних засобів та відповідних первинних документів. З метою розуміння процесу передачі основних засобів проведено уточнення учасників цього процесу через введення таких понять, як «підприємство-донор» та «підприємство-реципієнт». Це дозволяє визначити, яке саме підприємство передає основний засіб та повинно нести витрати, які виникають при цьому.

5. На основі проведеного аналізу організації процесу видобутку та визначення кількості основних засобів, які використовуються при цьому, встановлено, що фактично основні засоби видобувають гірничу масу, а амортизуються тільки з урахуванням обсягу корисних копалин. Це впливає на зменшення амортизаційного фонду виробничих основних засобів вуглевидобувного підприємства. Встановлено, що сучасний бухгалтерський облік не містить важливих понять для відображення складу готової продукції. Запропоновано визначення понять «гірничу масу», «корисні копалини», «порожні породи», визначено, що саме кількість гірничої маси має бути врахована та повинна відображати кількість готової продукції вуглевидобувного підприємства. Виходячи з цього, необхідно врахувати кількість гірничої маси при визначенні та плануванні амортизаційних відрахувань на основні засоби виробничого призначення.

6. Також аналіз діяльності підприємств вуглевидобувної промисловості показав, що на багатьох відсутня система внутрішнього аудиту. Це не дозволяє здійснити внутрішній аудит витрат, пов'язаний з основними засобами, та забезпечити не тільки належне ведення обліку, а і якість управлінського процесу на цій ділянці виробництва в цілому.

## 2 РОЗВИТОК МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОСНОВНІ ЗАСОБИ

### 2.1. Удосконалення методики нарахування амортизації на основні засоби

Питання обліково-аналітичного забезпечення визначення справедливих амортизаційних сум з точки зору реального зносу основних виробничих засобів на вуглевидобувних підприємствах не повною мірою розглядалось дослідниками.

Знос відображає знецінення активів і супроводжується під час експлуатації основних засобів втратою техніко-економічних характеристик. Велике значення для розрахунку суми зносу на обладнання має визначення кількості виготовленої продукції, а саме гірничої маси. Кількість гірничої маси залежить від кількості видобутої гірничої маси лавою комплексом та від організації транспортної системи на підприємстві. Ступінь зносу у вуглевидобувній промисловості наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Знос у вуглевидобувній промисловості

Показники	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ступінь зносу, %	49,8	52,9	46,1	47,8	50,9	66,3	70,2	74,8	66,4
Амортизація, млн., грн	4763	5853	7461	8779	9020	7982	5768	3548	6536

Джерело: узагальнено автором на основі [70]

Все більшу увагу науковці приділяють такій економічній категорії, як амортизація, оскільки амортизація означає витрати виробництва та водночас виступає джерелом відтворення основних засобів, що впливає на кількість видобутку корисних копалин [71]. Підприємства вуглевидобувної промисловості самостійно обирають метод нарахування амортизації на основні засоби та фіксують його в наказі про облікову політику.

Аналіз ступеня зносу основних засобів у вуглевидобувній промисловості зростає до 2014 року. Порівнявши показник зносу 2014 року з 2015 роком, ми бачимо його зменшення, але все одно ступінь зносу залишається на критичному рівні. Так, у статистичному бюлетені України відображається тільки фізичний знос та відсутній моральний. Виходячи з особливостей вуглевидобувної галузі, можна дійти висновку, що моральний знос також значний. Моральний знос впливає на технічні можливості

підприємства. Застаріле обладнання – одна з причин кризи цієї галузі, оскільки сучасне обладнання має більше технічних можливостей, отже, може збільшити видобуток гірничої маси. У свою чергу, значно впливає на стан основних засобів у вуглевидобувній промисловості метод використаної амортизації.

Основним призначенням процесу амортизації основних засобів на виробничому підприємстві є відшкодування їх вартості та створення фінансової бази для подальшого оновлення. У цьому контексті пропонується підняти важливу, на наш погляд, проблему нарахування «несправедливої амортизації» на основні засоби виробничого призначення, яка тягне за собою необхідність вирішення відповідного завдання з удосконалення обліку амортизації основних засобів з метою досягнення нарахування її справедливих сум. Ця проблема полягає у тому, що не завжди можливо, а в більшості випадків достатньо важко, встановити прямий зв'язок між використаними у виробництві основними засобами та генерованим у кінцевому результаті доходом, тобто важко точно розрахувати, скільки основних засобів у вартісному виразі було фактично використано для виготовлення готової продукції та отримання певного обсягу доходу у звітному періоді. Метод амортизації, який прямо пов'язує амортизаційні нарахування з отриманим доходом, у таких випадках є більш доречним, ніж методи, що пов'язують амортизаційні нарахування зі строком корисного використання основних засобів.

В Україні згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» також чотири з п'яти методів амортизації, окрім виробничого методу, ґрунтуються на часовому показнику. У п. 23 П(С)БО 7 зазначено, що «нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) основних засобів», тобто цим основоположним твердженням встановлюється пряма кореляція між амортизацією та часом використання основних засобів безвідносно до обсягів продукції або послуг. При цьому не враховуються випадки, коли строк корисного використання точно визначити неможливо і немає доцільності, якщо це основні засоби виробничого призначення, як, наприклад, обладнання на вуглевидобувних підприємствах.

Вуглевидобувні підприємства мають унікальний наземний та підземний комплекс основних засобів для видобутку корисних копалин, тому що кожне підприємство має свої гірничо-геологічні умови видобутку, які і впливають на рівень використання та зносу основних засобів виробничого призначення незалежно від встановленого строку їх корисного використання, через це на підприємствах вуглевидобувної промисловості України та Західної Європи використовують виробничий метод для нарахування амортизації основних виробничих засобів.

Тут доцільно пригадати фундаментальний принцип «нарахування та відповідності доходів та витрат» у бухгалтерському обліку, який встановлює правило прямого співвіднесення отриманих доходів та

понесених витрат. На нашу думку, методи амортизації, що ґрунтуються на показникові часу корисного використання основних засобів, вступають у протиріччя з цим принципом, адже передбачають, що амортизаційні витрати співвідносяться скоріше зі звітним періодом, а не отриманим доходом, тобто амортизаційні витрати відповідають доходам опосередковано через показник часу. Якщо фактично знос основного засобу залежить від обсягу виготовленої продукції та наданих послуг, тобто основний засіб має виробниче призначення та зв'язок його вартості з продукцією та послугами можна встановити, то використання «часових» методів амортизації на практиці може призвести до, на наш погляд, негативних наслідків. У випадку, коли знос основного засобу відносно продукції або послуг (виробничий знос) відбувся раніше встановленого строку корисного використання (часового зносу), то на момент виробничого зносу накопичений амортизаційний фонд не дозволить повністю відшкодувати зношений основний засіб, тобто, з точки зору виробничої амортизації, основний засіб є недооціненим. Навпаки, коли виробничий знос основного засобу відбудеться після встановленого строку корисного використання (часового зносу), то на момент часового зносу буде накопичений достатній амортизаційний фонд для відшкодування основного засобу, але з точки зору виробництва, це може виявитися недоцільним, оскільки він буде й надалі використовуватися, тобто, з точки зору виробничої амортизації, основний засіб є переоціненим на момент завершення «корисного» строку його використання.

Таким чином, на наш погляд, використання методів амортизації основних засобів виробничого призначення, які ґрунтуються на показнику очікуваного часу їх корисного використання та не встановлюють зв'язок з обсягами виробленої продукції або наданих послуг, не дозволяють брати до уваги ритмічність операційної діяльності вуглевидобувних підприємств і призводять до нарахування несправедливої амортизації, коли амортизаційні витрати є більшими або меншими за ті, що були б нараховані залежно від обсягів продукції або послуг.

Несправедлива амортизація, у свою чергу, спричиняє економічне явище недооцінених або переоцінених виробничих основних засобів, що негативно позначається на процесі їх оновлення та викривляє оцінку фінансового стану підприємства. Тому слід сконцентруватися на виробничому методі амортизації, який застосовується у тому числі і на вуглевидобувних підприємствах та дозволяє нараховувати справедливую амортизацію, щоб понесені від використання основних виробничих засобів витрати максимально відповідали отриманому доходу від виготовленої продукції або наданих послуг.

Велика кількість досліджень присвячена обґрунтуванню вибору певного методу амортизації на основні засоби. Dey C., Grinyer J., Sinclair D., El-Habashy H. [72]. Jackson S., Rodgers T., Tuttle B. [73] Залежно від управлінських цілей, економічної доцільності, зручності у використанні,

відповідності до середніх норм амортизації у галузі та класу необоротного активу підприємства обирають різні методи амортизації. Підприємства США активно використовують методи прискореної амортизації, бо це дає можливість складати податкові звіти таким чином, щоб згідно з податковим законодавством можна було отримати податкові повернення, Городянська Л. С. [74]. Науково доведено, що при високій первинній вартості основного засобу та значному періоді його корисного використання найвигіднішим з точки зору мінімальних амортизаційних відрахувань є пряmolінійний метод амортизації. Але у цьому випадку підприємства схильні до завищення ринкової (справедливої) вартості активу, навіть при його переоцінці протягом періоду використання, Кіррега Н.-У., Pedell В. [75]. Обмеженість стандартних методів амортизації та доцільність їх удосконалення у напрямі обліку первинних даних, де використані формули розрахунку амортизаційних відрахувань залежно від галузевих особливостей підприємств доводить нещодавня розробка методу уповільненої амортизації для основних засобів, що використовуються у піропроцесах плавлення матеріалів на гірничодобувних підприємствах Lev В., Sougiannis Т. [76]. Через достатньо довгий, приблизно у 40 років, термін використання цих основних засобів, високі пусконаладжувальні витрати та високу ймовірність виникнення неочікуваних експлуатаційних витрат на початку їх використання підприємство зацікавлене у низьких амортизаційних відрахуваннях та низькій собівартості процесів.

Процес обліку амортизації основних виробничих засобів для нарахування справедливої амортизації виробничим методом на вуглевидобувних підприємствах передбачає облік первинної інформації, на основі якої у подальшому будуть визначені вхідні параметри для розрахунку амортизаційних нарахувань, безпосередньо формула для розрахунку амортизації та облік визначених амортизаційних нарахувань. У цьому дослідженні пропонується удосконалення перших двох складових, які стосуються обліку первинної інформації та формули розрахунку амортизаційних нарахувань з урахуванням специфіки вуглевидобувних підприємств.

Як було зазначено раніше, проблема нарахування та обліку несправедливої амортизації для основних виробничих засобів на вуглевидобувних підприємствах полягає не стільки у використанні методів амортизації, що ґрунтуються на часових (не на виробничих) показниках, оскільки вуглевидобувні підприємства використовують виробничий метод для амортизації основних засобів виробничого призначення, за яким обсяг готової продукції, отриманої безпосередньо завдяки використанню основних виробничих засобів, впливає на рівень амортизації.

Визначений обсяг готової продукції, а головне – її склад є первинною обліковою інформацією та водночас основним вхідним параметром у формулі розрахунку амортизаційних витрат, внаслідок чого від коректного обліку готової продукції залежатиме фінансовий результат від операційної

діяльності підприємства, обсяг сплачуваних податків, а також рішення в управлінському обліку щодо розподілу накладних витрат та встановлення цін на різні види готової продукції, що, у свою чергу, прямо впливає на рівень отриманого доходу у звітному періоді.

Готова продукція – це продукція, обробка якої пройшла всі стадії технологічного процесу (або циклу), завершена та відповідає технічним умовам і стандартам якості, придатна до реалізації [77]. Якщо розглядати шахту, де безпосередньо здійснюється видобуток корисних копалин, то, з організаційної точки зору, вона є структурною одиницею вуглевидобувного об'єднання, а з економічної точки зору – комплексом активів, які забезпечують виробництво продукції (видобуток), яка переходить до іншої структурної одиниці об'єднання, наприклад, збагачувальної фабрики.

Розглянемо, для чого використовуються виробничі основні засоби шахти, тобто від чого залежить їх знос і що слід вважати готовою продукцією для шахти, щоб амортизація цих основних засобів була справедливою, а понесені витрати дійсно відповідали отриманому доходу, як того вимагає принцип обліку.

Фактично за допомогою основних виробничих засобів шахти видобувається гірнична маса, яка складається з корисних копалин (немаркованого вугілля) та порожніх порід [75]. Корисні копалини (немарковане вугілля) – це сировина (запаси) для збагачувальної фабрики, з якої виходить готова продукція (збагачене вугілля) для вуглевидобувного об'єднання. Порожні породи – це відходи виробництва, які вивозять на терикон, але які можуть піддаватися рециклінгу з метою абсорбування корисних елементів та їх подальшого продажу.

Гірнична маса класифікується за вмістом корисних і шкідливих компонентів. Від якості гірничої маси залежить якість готової продукції. Під якістю розуміють зольність, вологість та вміст сірки. У вуглевидобувній галузі гірнична маса - це суміш немаркованого вугілля і породи, яка призначена до подальшого збагачення на збагачувальних фабриках. Таким чином, за фактичну готову продукцію для шахти в обліку приймають видобуте немарковане вугілля у той час, коли саме гірнична маса виступає кінцевим продуктом діяльності шахти, що пройшов всі стадії технологічного процесу і для якого було зношено виробничі основні засоби вуглевидобувного підприємства. Внаслідок цього при нарахуванні амортизації виробничих основних засобів шахти береться до уваги тільки обсяг немаркованого вугілля як готової продукції, через що, на наш погляд, визначена у такий спосіб амортизація є несправедливою. Також при здійсненні розтину шахтного поля з метою забезпечення мінімальної собівартості видобутку у розрахунки береться собівартість саме однієї тонни гірничої маси, однак надалі в обліку для цілей амортизації виробничих основних засобів враховується тільки немарковане вугілля, що занижує амортизаційні витрати та призводить до того, що обладнання фактично зношується швидше, ніж накопичується амортизаційний фонд.

Для нарахування справедливої амортизації основних виробничих засобів шахти виробничим методом доцільно дещо змінити облік готової продукції. Сьогодні немарковане вугілля обліковують на рахунку 26 «готова продукція», а порожні породи – на позабалансовому рахунку 02 «активи на відповідальному зберіганні». Пропонуємо для обліку видобутої гірничої маси, що буде прийматися за загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити за допомогою наявних основних виробничих засобів, на шахті використовувати рахунок 26 «готова продукція – гірнича маса». У свою чергу, цей рахунок буде мати два субрахунки: 26.1 «корисні копалини» та 26.2 «порожні породи». У частині організації обліку гірничої маси як готової продукції, необхідно буде вести облік по кожній лаві, по кожному крилу шахти та по шахті в цілому.

Аналогічна проблема нарахування несправедливих сум амортизації основних виробничих засобів через склад готової продукції виникає і на збагачувальних фабриках, де фактично переробляється немарковане вугілля, з якого отримують концентрат, шлам, породу та промпродукт. Кожне підприємство видобуває гірничу масу, яка потім перетворюється на готову продукцію вуглевидобувної промисловості. В Україні близько 91% видобутої гірничої маси збагачують [75], у результаті збагачення отримують концентрат (кам'яновугільний кокс) – вид продукції, у якій корисних компонентів більше, ніж було в початковій сировині. Шлам та порода – відходи виробництва, які не можна вже використовувати і які вивозять на терикон. Промпродукт – проміжний продукт збагачення, який потребує подальшої переробки у технологічній схемі [78]. За готову продукцію приймається концентрат, що враховується під час розрахунку амортизації. У зв'язку з цим також потребує удосконалення організація обліку готової продукції відносно масштабів вуглевидобувного об'єднання, до якого входять як шахти, так і збагачувальні фабрики, що ведуть окрему фінансову звітність.

У звітності збагачувальної фабрики немарковане вугілля відображається у якості запасів, шлам та порода – на позабалансовому рахунку, концентрат – є готовою продукцією, а промпродукт не враховують. У звітності шахти за виробничі запаси приймають маркшейдерський замір, залишки гірничої маси у шахтному полі, що є основою для визначення балансозабезпеченості об'єднання при проведенні розвідки та розтину шахтного поля. Пропозиції щодо обліку готової продукції шахти наведені вище. Однак у об'єднанні пропонується вести облік концентрату на субрахунку 26.1, шламу та породи – на субрахунку 26.2, а промпродукту – на субрахунку 26.3, що дозволить уніфікувати інформацію про готову продукцію по об'єднанню для нарахування справедливої амортизації на виробничі основні засоби об'єднання в цілому виробничим методом.

На сьогоднішній день в Україні одним з перспективних напрямів у сфері переробки породних відвалів (териконів) для металургії є



використання порожніх порід як сировини для виготовлення вогнетривких матеріалів. До того ж останнім часом терикони підприємств, які видобувають вугілля антрацитової групи, піддаються переробці, завдяки чому витягують концентрат (кам'яновугільний кокс) з зольністю  $A^d$  до 15%, який потім також можна реалізувати [79].

Немарковане вугілля також можна реалізувати на теплову електростанцію (ТЕС), минаючи процес збагачення. Тому немарковане вугілля обліковують на рахунку «готова продукція». Порожні породи вивозять на терикон та обліковують на позабалансовому рахунку «активи на відповідальному зберіганні» [77].

Функціонування інтегрованих вуглевидобувних об'єднань представлено в наступних схемах 2.1 без включення та 2.2 з включенням до об'єднання збагачувальної фабрики.



Рис. 2.1. Структура функціонування інтегрованого вуглевидобувного об'єднання без збагачувальної фабрики.

Джерело: узагальнено автором на основі [78]

Якщо на балансі об'єднання немає збагачувальної фабрики, то немарковане вугілля обліковують, як готову продукцію. Гірничу масу

доставляють на гуркіт, де відбудеться розділення [79]. Структурна схема з видобутку гірничої маси на підприємстві представлена у схемі 2.2.

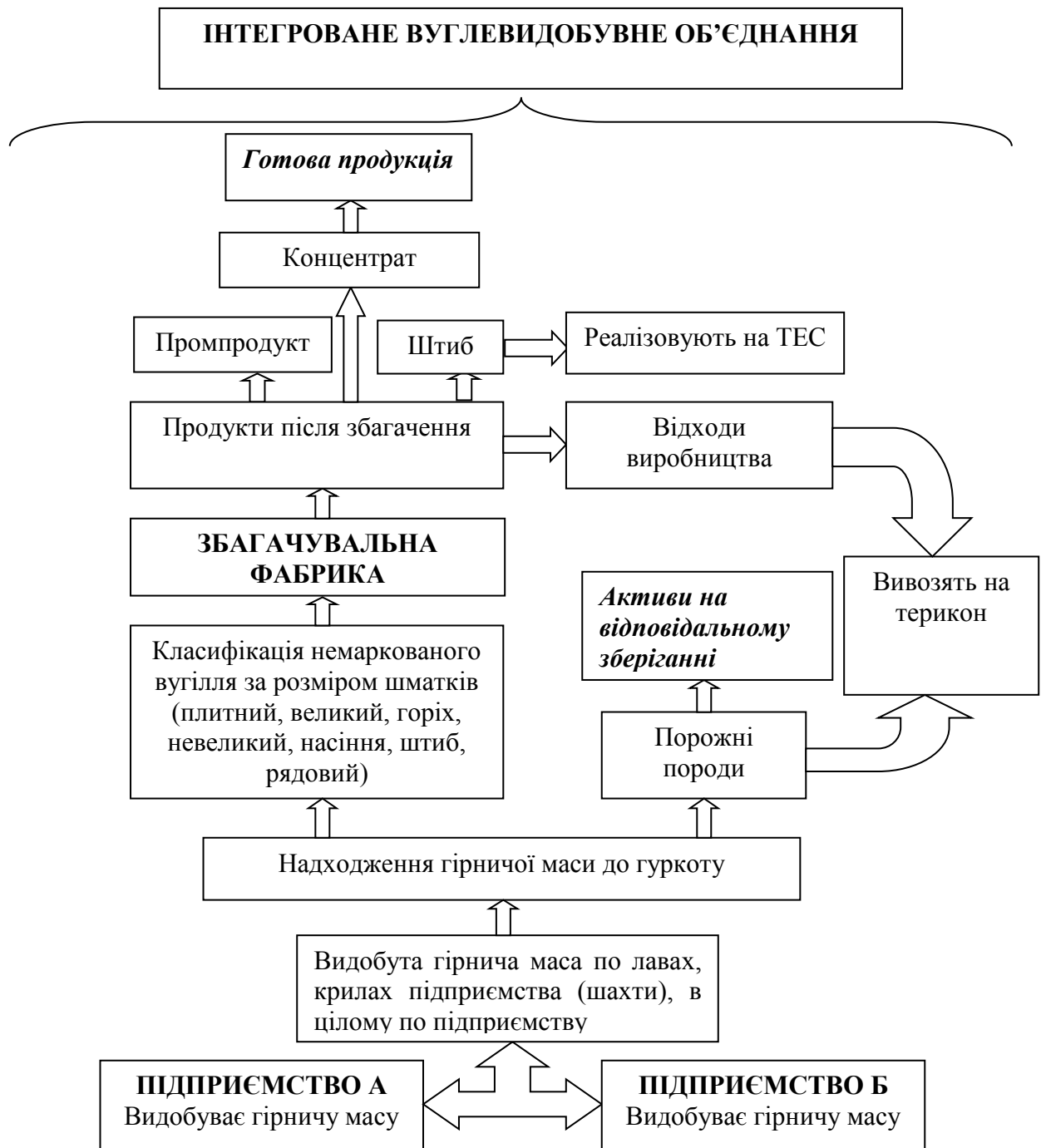


Рис. 2.2. Структура функціонування інтегрованого вуглевидобувного об'єднання, у складі якого є збагачувальна фабрика  
Джерело: узагальнено автором на основі [78]

В подальшому гірничу масу перевозять до гуркоту, та вже після гуркоту бухгалтеру надається інформація, яку кількість немаркованого вугілля видобуло підприємство. Але буває, що населенню відвантажують гірничу масу, кількість якої більша, аніж немаркованого вугілля. Фізична особа

самостійно просіює гірничу масу та отримує немарковане вугілля та порожні породи. Наприклад, якщо немаркованого вугілля населенню відвантажують 3 тонни, то гірничої маси - 5 тонн. Після просіювання людина отримує штиб, який можна реалізувати, а порожні породи залишити на узбіччі біля дому або на дорозі перед двором (для житлового сектору) [80]. На рис. 2.3. наведено схему видобутку гірничої маси.

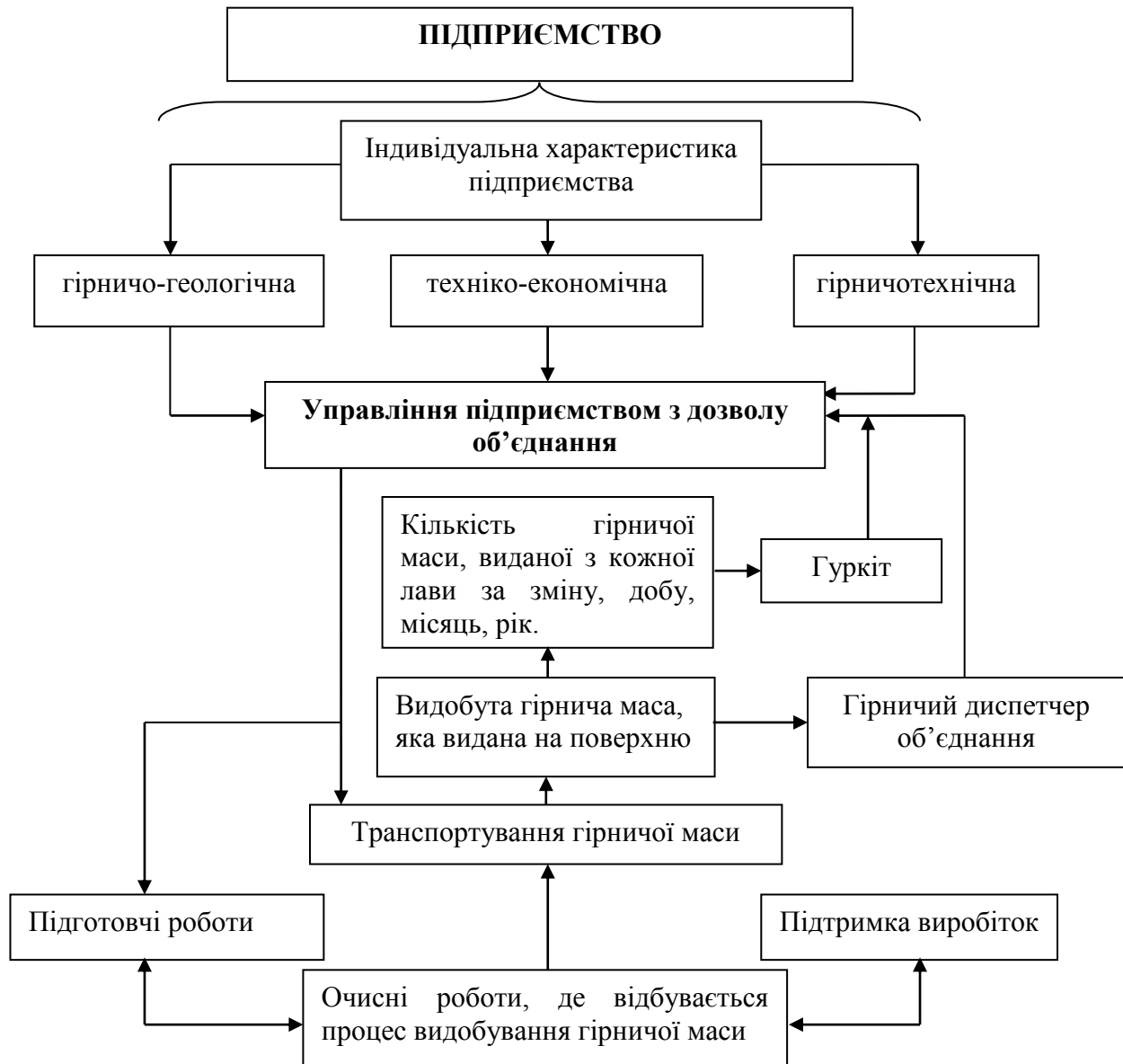


Рис 2.3. Схема видобутку гірничої маси та надання інформації бухгалтеру  
Джерело: узагальнено автором на основі [81]

Виходячи з вище наведеного, можна зазначити, що інтегровані вуглевидобувні об'єднання обліковують тільки немарковане вугілля (структура об'єднання без збагачувальної фабрики) або немарковане вугілля та концентрат (структура об'єднання, у складі якого є збагачувальна фабрика). Під час розрахунку амортизації на основні засоби враховують

кількість готової продукції, а саме кількість немаркованого вугілля, яка менша за кількість гірничої маси. Знос обладнання відбувається під час видобутку гірничої маси, тому потрібно враховувати кількість гірничої маси для розрахунку амортизації (п 1.1). Після завершення кожної зміни гірничому диспетчеру надають інформацію про кількість гірничої маси, видобутої тим чи іншим підприємством.

Під час видобування гірничої маси вартість обладнання переноситься на видобуту продукцію, тобто розподіляється між немаркованим вугіллям та порожніми породами. У свою чергу, облік порожніх порід ведеться на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» як на вуглевидобувному підприємстві, так і на збагачувальній фабриці.

Організація обліку готової продукції на підприємстві відрізняється від організації обліку готової продукції іншої галузі тим, що за фактичну кількість готової продукції приймають видобуте немарковане вугілля, а не кількість видобутої гірничої маси.

Під час видобутку та транспортуванні гірничої маси відбувається втрата її кількості, а саме: просіювання, прокидання, недовантаження, що зумовлено технологічними втратами. Наприклад, після руйнування гірничого масиву комбайном відбувається транспортування видобутої гірничої маси з лави на скребковий конвеєр, потім на стрічковий, а тоді подається у підземний бункер, далі з одного гірничого горизонту на інший. Зі стрічкового конвеєра гірнича маса потрапляє у вагонетки, а з вагонеток у наземний бункер [81, 82].

Наприклад, лава комплекс видобув 52 тонни гірничої маси – 40 шахтних вагонеток по 1,3 тонни в кожній. Під час перевантаження з шахтних вагонеток до бункера підземного спеціальним вимірювальним пристроєм вимірюється недовантаження, наприклад, вісім шахтних вагонеток недовантажено на 100 кг, отримуємо 800 кг (0,8 т), потім у порожніх шахтних вагонетках вимірюють забрудненість, яка виникла через прилипання гірничої маси до внутрішніх стінок і становить у 9 вагонах 150 кг, отримуємо забрудненість – 1350 кг. або 1,35 тонни.

Оскільки видана на поверхню гірнича маса становить 49,8 тонни (52 т – 0,8 т – 1,35 т), на нашу думку, за фактичну кількість видобутої гірничої маси треба брати ту кількість, яку видобув лава комплекс і використовувати її під час розрахунку амортизаційних відрахувань на лаву комплекс.

Облікова інформація має важливе значення в управлінні підприємством. В умовах занепаду вуглевидобувної промисловості більше уваги приділяють використанню активів, у тому числі основних засобів. Через низьку інвестиційну привабливість вуглевидобувної промисловості постає завдання ефективної організації амортизаційної політики для конструктивного відтворення основних засобів [83]. Амортизаційна політика залишається найслабкішою ланкою економічної політики вуглевидобувного підприємства [84]. Сучасна амортизаційна політика не відтворює покладеної на неї функції – не створює зацікавленості

підприємствам вуглевидобувної промисловості щодо оновлення необоротних активів, у тому числі основних засобів, проведення капітального ремонту основних засобів, впровадження на всіх підприємствах наукових розробок, наприклад, когенераційних станцій, теплових насосів та сучасних технологій у видобутку корисних копалин.

Комплексне дослідження методики бухгалтерського обліку витрат на основні засоби при розрахунку амортизації дозволило встановити, що на підприємствах (шахтах) розрахунок амортизації відбувається так, як на будь-якому підприємстві іншої галузі промисловості. Надійність відповідних методів нарахування амортизації та визначення об'єму сум для збільшення амортизаційного фонду залежать від взаємозв'язку компонентів, які мають вплив на отриманий розрахунковий результат.

Обраний підприємством вуглевидобувної промисловості метод амортизації повинен сприяти швидкому конструктивному відтворенню основних засобів.

Методи амортизації основних засобів наведено у П(с)БО 7 «Основні засоби». При застосуванні прямолінійного методу, методу зменшення залишкової вартості, кумулятивного методу, виробничого методу, які передбачають розрахунки певних коефіцієнтів для прискорення амортизації, враховується кількість років корисного використання, ліквідаційна та первісна вартість основних засобів, кількість років, що залишається до кінця строку корисного використання основних засобів. Однак жоден з цих методів не враховує специфіки вуглевидобувного підприємства, а саме того, що фактично видобуваються не корисні копалини, а гірнична маса в цілому, не враховують віковий стан роботи та фактичний час роботи основних засобів [85].

До того ж перераховані методи амортизації мають свої недоліки. Наприклад, недоліком прямолінійного методу є те, що сума амортизаційних відрахувань не залежить від об'єму видобутої продукції. А оскільки у вуглевидобувній промисловості амортизаційні відрахування залежать від визначення об'єму видобутої гірничої маси, цей метод не підходить для обладнання, яке використовується на підприємстві у лаві.

При застосуванні кумулятивного методу недоліком є те, що сума амортизаційних відрахувань не враховує обсягів видобутої продукції та не дозволяє реально розрахувати собівартість. Врахувати обсяги видобутої продукції на підприємстві необхідно, оскільки, наприклад, перша та друга зміни робили ремонт обладнання, третя зміна доробляла, четверта зміна почала роботу і видобула незначну кількість гірничої маси. Виходить, що обладнання майже не працювало цілу добу. А інколи трапляється таке, що видобуток гірничої маси, яка містить корисні копалини, не відбувається протягом цілого тижня.

Виробничий метод також має свої недоліки, які полягають в тому, що не завжди можливо визначити виробничу потужність об'єкта протягом усього терміну його експлуатації, оскільки виробнича потужність лави

комплексу залежить від багатьох факторів, наприклад, людського потенціалу, геологічних умов шахтного поля, несправного обладнання, яке взаємодіє з лавою комплексом, фізичних властивостей порід, технологічних умов розробки родовища.

Міжнародні стандарти мають свої методи розрахунку амортизації основних засобів, які наведено у МСБО 16 «Основні засоби». Прямолінійний метод, зменшення залишку та метод суми одиниць продукції (виробничий) тощо. Для України МСБО рекомендують використовувати виробничий метод.

Перераховані методи також мають свої недоліки. Пропорційний метод нарахування амортизації (прямолінійний) не враховує морального зносу основних засобів та різну виробничу потужність. Складно визначити продуктивність об'єкта основних засобів.

Недоліком методу списання вартості за сумою чисел (кумулятивний) є те, що визначена за цим методом сума, визнана витратами, часто не узгоджується з фактичним використанням активу та з обсягом виробленої продукції.

Метод зменшення залишкової вартості має такий недолік: немає можливості достовірно встановити час експлуатації основного засобу, що впливає на об'єми продукції, тому що знос обладнання відбувається саме під час контактування з гірничим масивом та вміщуючими породами, які мають свої властивості, оскільки саме вміщуючі породи оточують гірничу масу.

Методи амортизації, які наведені у стандартах, не враховують специфіки вуглевидобувної промисловості, яка полягає в таких особливостях: по-перше за місцем використання основних засобів, по-друге, в нарахуванні амортизації залежно від терміна видобутку промислових запасів підприємства, оскільки знос основних засобів пов'язують не з фізичним строком використання, а з терміном видобутку корисних копалин [86].

Тому для підприємств вуглевидобувної промисловості пропонується вдосконалений виробничий метод розрахунку амортизації, який сприяє швидкому конструктивному відтворюванню основних засобів. Саме через брак коштів у амортизаційному фонді вуглевидобувних підприємств неможливо вчасно виконати заміну обладнання або провести капітальний ремонт, який збільшить вартість обладнання на суму ремонту. На підприємствах вуглевидобувної промисловості значні суми виділяються на поточний ремонт, оскільки без нього теж неможливо продовжувати основну діяльність, видобувати гірничу масу.

Основні засоби на вуглевидобувних підприємствах поділяють на три групи відносно гірничих-капітальних виробіток. До першої групи відносять основні засоби, які обслуговують запаси всього шахтного поля та існують упродовж усього строку експлуатації підприємства (шахти). Наприклад, скіповий стовбур, клітьовий стовбур, вантажна гілка скіпового

стовбура, камера перекидача і штовхача, головні насоси для відкачування води, вентиляційні прилади. Вартість цих основних засобів повинна бути відшкодована за термін видобутку усіх запасів шахтного поля. До другої групи відносять основні засоби, які обслуговують запаси горизонту або крила шахти. Наприклад, гірничі машини (електровоз, навантажувальні машини), шахтні вагонетки, транспортуючі стрічки. До третьої групи відносять основні засоби, призначені для видобутку запасів частини горизонту або крила, наприклад, нарізка очисного забою, додаткові основні засоби на відкачування частини води горизонту, основні засоби з вентиляції частини виробіток, комбайни, лава комплекси.

Пропонується використовувати вдосконалений виробничий метод розрахунку амортизації для підземних основних засобів, наприклад, для таких, як лава комплекс, тому що це обладнання працює в жорстких умовах, а саме: велика вологість повітря, температурні особливості, запиленість, абразивність гірської породи (здатність гірської породи зношувати контактуюче з її поверхнею гірниче обладнання). Без лави комплексу не можливо здійснити видобуток корисних копалин у промисловому масштабі. До лави комплексу належить скребковий конвеєр, видобувний гірничий комбайн, механізовані кріплення.

У свою чергу, структура готової продукції на вуглевидобувному підприємстві впливає на визначення первинних даних, які потрібні під час нарахування амортизації на обладнання виробничим методом, оскільки готовою продукцією для підприємства (шахти) є гірнича маса, а для збагачувальної фабрики та інтегрованого вуглевидобувного об'єднання, у складі якого є збагачувальна фабрика, є концентрат.

Отже, на основі встановлення того, що саме фактично є готовою продукцією для шахти, збагачувальної фабрики та інтегрованого вуглевидобувного об'єднання в цілому з точки зору нарахування справедливих сум амортизації на основні виробничі засоби, доцільно запропонувати удосконалення формули розрахунку амортизаційних нарахувань виробничим методом на прикладі шахти.

Таким чином, ідея удосконалення виробничого методу нарахування амортизації на основні виробничі засоби з урахуванням складу готової продукції вуглевидобувного підприємства та з метою визначення справедливих амортизаційних сум полягає у тому, що вартість цих основних засобів можна умовно розділити на ту, що використовувалася для видобутку корисних копалин (немаркованого вугілля) і ту, що використовувалася для видобутку порожніх порід на основі встановлення коефіцієнту співвідношення видобутих корисних копалин до видобутої гірничої маси. У подальшому амортизаційні витрати на основні засоби, що використовувалися для видобутку корисних копалин, доцільно віднести до виробничих витрат та включити у собівартість видобутку. Натомість, амортизаційні витрати на основні засоби, що використовувалися для видобутку порожніх порід, доцільно віднести до інших виробничих витрат

та включити до інших операційних витрат. В цілому це дозволить привести амортизацію основних виробничих засобів у відповідність з тим результатом, для отримання якого вони були фактично використані.

На основі встановлення того, що саме фактично є готовою продукцією для шахти, збагачувальної фабрики та вуглевидобувного об'єднання в цілому з точки зору нарахування справедливих сум амортизації на виробничі основні засоби, доцільно запропонувати наступне удосконалення формули розрахунку амортизаційних нарахувань виробничим методом для вуглевидобувних підприємств.

$$TD = D_m + D_e \quad (2.1)$$

$$D_m = Q_{am} \cdot \frac{(IV - SV) \cdot K_f}{Q_{pm}} \quad (2.2)$$

$$K_f = \frac{M}{TM} \quad (2.3)$$

$$D_e = Q_{ae} \cdot \frac{(IV - SV) \cdot (1 - K_f)}{Q_{pe}} \quad (2.4),$$

де  $TD$  – загальна амортизація основних виробничих засобів;

$D_m$  – амортизація вартості основних засобів, використаних для видобутку корисних копалин;

$D_e$  – амортизація вартості основних засобів, використаних для видобутку порожніх порід;

$Q_{am}$  – фактичний обсяг видобутку корисних копалин;

$Q_{pm}$  – плановий обсяг видобутку корисних копалин;

$IV$  – початкова вартість основних виробничих засобів;

$SV$  – ліквідаційна вартість основних виробничих засобів;

$K_f$  – коефіцієнт відношення видобутих корисних копалин до видобутої гірничої маси;

$M$  – обсяг видобутих корисних копалин;

$TM$  – обсяг видобутої гірничої маси;

$Q_{ae}$  – фактичний обсяг видобутку порожніх порід;

$Q_{pe}$  – плановий обсяг видобутку порожніх порід.

Від стану основних засобів залежить кількість видобутої гірничої маси та час, який можна витратити на проведення поточного та капітального ремонту. У свою чергу, на формування інформаційних потоків щодо оцінки стану основних засобів впливає інформація про ефективність використання цих основних засобів.

Визначення фактичного зносу основних засобів впливає на ефективність застосування цих основних засобів, за допомогою яких



відбувається видобуток гірничої маси. У свою чергу, стан та ступінь зносу основних засобів у подальшому впливає на кількість видобутої гірничої маси, яка залежить від ефективності використання основних засобів, що будуть передаватися з одного підприємства на інше у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Тому постає потреба у дослідженні процесу передачі основних засобів від одного підприємства до іншого у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання, визначенні, які саме виникають витрати під час передачі основних засобів, встановленні впливу на загальний рівень зносу існуючих основних засобів на підприємстві.

## **2.2. Документальний супровід операції з передачі основних засобів між структурними підрозділами об'єднання**

Документування є одним з важливих способів відображення у бухгалтерському обліку інформації за господарськими операціями, які виникають на підприємстві. Під документуванням розуміють записи у відповідних формах бухгалтерського обліку. Документування посідає особливе місце та має велике значення для управління діяльністю підприємства. Серед функцій документування значна увага приділяється інформації, яка є причиною для заповнення документа. Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку вимагає перебудови методології організації документообігу та обліку основних засобів.

Від організації обліку залежить діяльність кожного підприємства. За допомогою інформації в документації приймаються управлінські рішення. Для забезпечення та відображення в обліку основних засобів передбачено використання певних типових форм документів. Основні засоби приймаються матеріально відповідальною особою за кількістю. На інтегрованих вуглевидобувних підприємствах відбувається передача основних засобів з одного підприємства до іншого, це вимагає належного документального підтвердження та відображення в обліку. Використання основних засобів у процесі виробництва впливає на фінансову звітність та на фінансовий результат підприємства в цілому.

Який саме вплив на фінансову звітність має облікова політика, досліджувала Кулик В. А. [45]. Хижняк Л. Т. проаналізувала процес розкриття облікової політики підприємства у фінансовій звітності [87]. Баєвська Л. Л., Барановська Т. В. [88] розробили та обґрунтували теоретичні аспекти формування облікової політики суб'єкта господарювання. Чорнявська Т. М. визначає, що облікова політика являє собою вирішальний фактор в управлінні доходами і фінансовими результатами підприємства [89].

В управлінні інтегрованим вуглевидобувним об'єднанням складається консолідована фінансова звітність. У деяких випадках фінансова звітність не надає інформації відносно фінансово-економічного стану окремого підприємства. Через брак інформації неможливо точно визначити обсяг витрат, які пов'язані з основними засобами по кожному окремому підприємству в об'єднанні. Прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації витрат, оцінки фінансового стану залежить від індивідуальної характеристики кожного інтегрованого об'єднання та умов, у яких воно функціонує.

Також не врегульовані питання щодо обліку активів, таких, як основні засоби, в операціях, що відбуваються між окремими підприємствами в об'єднанні. Це призводить до викривленої інформації щодо витрат, пов'язаних з цим на кожному підприємстві окремо. Внаслідок того, що права юридичної особи, а значить і майнові права на активи має об'єднання, окремі підприємства у цьому об'єднанні не мають цих майнових прав на активи, але облік і калькулювання витрат проводять.

На деяких структурних підрозділах, які включені до інтегрованих вуглевидобувних об'єднань ведеться тільки первинний облік витрат. У той же час ефективність роботи кожного підприємства об'єднання залежить від прийнятих управлінських рішень. Рішення повинні бути унікальними і розробленими саме для цього підприємства залежно від його гірничо-геологічних, техніко-економічних, гірничотехнічних характеристик та фінансового стану.

Однак прийняття таких рішень, особливо щодо основних засобів і витрат, пов'язаних з ними, не можливе через відсутність достовірної інформації про них по кожному підприємству об'єднання. Недосконалість системи обліку операцій між окремими підприємствами інтегрованого вуглевидобувного об'єднання можна пояснити відсутністю їх належного документального забезпечення, що призводить до низького рівня репрезентативності та релевантності облікової інформації для суб'єктів запиту. На основі цієї інформації неможливо проаналізувати стан основних засобів, виміряти рівень зносу, встановити приналежність основних засобів до конкретного підприємства.

У центральному органі управління інтегрованого вуглевидобувного об'єднання накопичується консолідована інформація, за допомогою якої важко порівняти й оцінити, наприклад, на основі обсягів витрат діяльність різних самостійних виробничих одиниць (підприємств), що складають частину об'єднання.

Прийняття рішень на інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні стосовно передачі основних засобів з підприємства-донора на підприємство-реципієнт залежить від інформації з виробництва. Інформація з виробництва формується на кожному підприємстві, яке включено до об'єднання. Передача основних засобів з одного підприємства на інше відбувається під час спаду виробничої потужності конкретного підприємства. Виходячи з того, що

підприємства входять до єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання, де складається консолідована фінансова звітність, усі права управління активами (основними засобами) належать об'єднанню. Консолідована фінансова звітність не відображає належності активів (основних засобів) до того, чи іншого підприємства. На рисунку 2.4 наведено формування та рух інформації на інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні для прийняття управлінських рішень стосовно передачі основних засобів.



Рис. 2.4. Формування та рух інформації на інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні

----- - інформація з підприємства до об'єднання

==== - інформація для підприємств з об'єднання

Джерело: розроблено автором

Тобто основні засоби не відображаються у фінансовій звітності підприємства, але фактично беруть участь у виробничому процесі, що призводить до викривлення інформації щодо фактичних витрат, пов'язаних з основними засобами на кожному підприємстві окремо. Такі ситуації виникають під час передачі основних засобів від одного підприємства до іншого інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має класифікація, яка дозволяє розкрити їх суть, визначити напрями використання на вуглевидобувному підприємстві. Нами проаналізовано

інтегроване вуглевидобувне об'єднання ДП «Сніжнеантрацит» [90]. Аналіз процесу передачі основних засобів від одного підприємства (шахта «Ударник») до іншого (шахта «Зоря») у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання дозволив виокремити інтегровану класифікацію основних засобів для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту з метою поліпшення управління основних засобів шляхом уточнення та доповнення існуючої класифікації основних засобів класифікаційними ознаками.

Запропонована класифікація дозволяє вести облік основних засобів на вуглевидобувних підприємствах з високим ступенем деталізації, а також відображає необхідну інформацію стосовно витрат при проведенні внутрішнього аудиту.

Залежно від того, чи має підприємство право користуватися основними засобами і коли вони були набуті, а також залежно від того, чи веде підприємство бухгалтерський облік основних засобів, у тому числі переданих йому від іншого підприємства, пропонуємо розрізняти балансові, переміщені та переприйняті основні засоби. Класифікація дозволить визначити право власності на основні засоби на конкретному підприємстві у межах інтегрованого вуглевидобувного

Пропонуємо визначати балансові основні засоби як основні засоби з раніше набутим правом користування. Давність набуття права користування основними засобами для підприємств, які функціонують більше 5 років, проявляється у вигляді приналежності основних засобів підприємству від початку його функціонування або введення основних засобів в експлуатацію більш ніж за 5 років з моменту отримання основного засобу [91] коментар Цивільний Кодекс України ст. 24 Набуття права власності 5 п. 8. [92].

Під час процесу передачі основних засобів інтегроване вуглевидобувне об'єднання виступає єдиним майновим комплексом відповідно до ст. 191 ЦКУ [91]. Виходячи з глави 13 ст. 179, поняття речі та ст. 181 про нерухомі та рухомі речі Цивільного кодексу України, основні засоби – речі, які виступають предметом матеріального світу, по відношенню до яких виникають цивільні та речові права. Коли підприємство–реципієнт використовує певні основні засоби, то у нього виникає суб'єктивне речове право, яке відображає право користування, водночас, коли право володіння конкретним основним засобом закріплено за підприємством-донором, яке здійснює діяльність в особі інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Доки використання певного основного засобу підприємством – реципієнтом не становило 5 років, цей основний засіб перебуває у спільній власності між підприємствами єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання згідно зі ст. 134 ГКУ від 16.01.2003 р. № 436-IV [92] і воно значиться основним засобом, переміщеним з одного підприємства на інше; а якщо основний засіб використовує підприємство – реципієнт більш 5 років, то в актах

бухгалтерського обліку потрібно відображати основний засіб як переприйнятий.

Така інтегрована класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту надає необхідну інформацію користувачам про приналежність, знос, функціонування тощо (рис. 2.5).

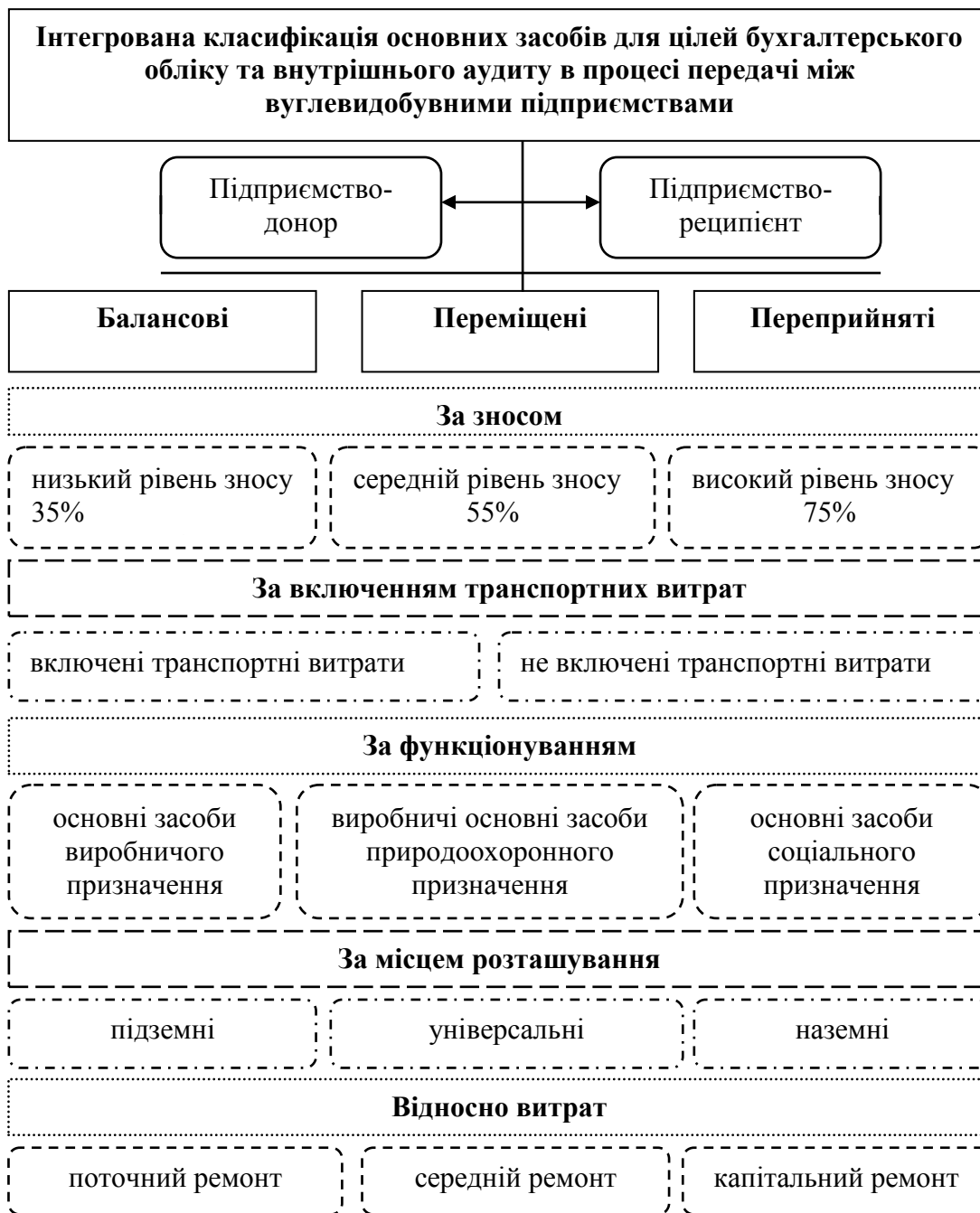


Рис. 2.5. Інтегрована класифікація основних засобів у процесі передачі між вуглевидобувними підприємствами

Джерело: розроблено автором

У зв'язку з вищенаведеним можна зазначити, що 5 років – це той термін, протягом якого керівництво підприємства своїми управлінськими рішеннями може суттєво вплинути на стан основних засобів у бік їх погіршення або покращення, на підставі чого оцінка ефективності використання основних засобів та діяльності підприємства в цілому може вважатися об'єктивною. На балансові основні засоби підприємство нараховує амортизацію за обраним методом та має змогу фактично управляти цими основними засобами. Підприємство самостійно розраховує коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності, коефіцієнт оновлення основних засобів тощо. Розрахунок показників ефективності використання таких основних засобів, як фондвіддача, фондомісткість спирається на достовірні дані бухгалтерського обліку. При цьому оцінка ефективності за фактичними даними щодо стану основних засобів не розбігається з відповідною оцінкою, згідно з даними фінансової звітності.

Передача основних засобів між підприємствами у межах одного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання може передбачати те, що підприємство-реципієнт фактично використовує основні засоби, але не приймає їх на баланс для обліку, а також те, що підприємство-реципієнт фактично використовує основні засоби та приймає їх на баланс для обліку. Тому важливим етапом при відображенні цієї операції у бухгалтерському обліку є використання типових форм обліку основних засобів [93]. Серед переміщених та переприйнятих основних засобів слід розрізняти основні засоби з високим, середнім та низьким рівнем зносу, що впливатиме на середній рівень зносу основних засобів на підприємстві-реципієнті, а також на розрахунок амортизаційних та ремонтних витрат, пов'язаних з основними засобами.

Визначити переміщені основні засоби як такі, що знаходяться на балансі підприємства-донора, але фактично використовуються підприємством-реципієнтом без прийняття на баланс останнього. При використанні переміщених основних засобів виникає великий ризик збільшення похибки у розрахунку амортизації, оскільки різні гірничо-геологічні умови та режим використання основних засобів вимагатиме різних методів нарахування амортизації.

Поряд з переміщеними пропонується визначати переприйняті основні засоби, як такі, що фактично використовуються підприємством-реципієнтом та прийняті ним на баланс. Для того, щоб не сталося плутанини між балансовими та переприйнятими основними засобами, пропонуємо ввести часове обмеження на визнання основних засобів переприйнятими. Спираючись на проведені дослідження, основні засоби слід вважати переприйнятими протягом 5 років з моменту прийняття їх на баланс, оскільки їх стан більшою мірою залежатиме від управлінських рішень, прийнятих відносно цих основних засобів ще на підприємстві-донорі. Таким чином, фактично балансові основні засоби поділятимуться на балансові (з

давнім правом використання) та переприйняті (з нещодавно набутим правом використання).

Після використаної інтегрованої класифікації основних засобів для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту треба визначитися з витратами на транспортування. Не зрозуміло, яке саме підприємство повинно нести транспортні витрати (підприємство-отримувач чи підприємство, яке передає основні засоби). Таким чином, залежно від включення транспортних витрат у вартість переданих основних засобів пропонується розрізняти переміщені та переприйняті основні засоби з включеними у їх вартість транспортними витратами і переміщені та переприйняті основні засоби без включених у їх вартість транспортних витрат.

При транспортуванні основних засобів між підприємствами, які є у складі одного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання, підприємство, яке передає основні засоби, повинно вирішити такі проблеми, які виникнуть під час передачі: по-перше, забезпечити оптимальний маршрут переміщення основних засобів з найменшими витратами (енергії або пального); по-друге, забезпечити інформацію щодо тарифів на перевезення, отже, тарифна плата повинна ґрунтуватися на показниках відстані перевезення, ваги вантажу, об'єму вантажу тощо; по-третє, визначити, яким саме способом здійснювати передачу, від чого залежить термін передачі основних засобів; по-четверте, визначити витрати на вантажно-розвантажувальні роботи, які виникають при передачі основних засобів.

Недосконалість документального забезпечення цих операцій призводить до виникнення незрозумілостей в обліку, що викривляє бухгалтерську звітність на підприємствах у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. У перспективі подальших досліджень після використаної інтегрованої класифікації основних засобів з метою обліку відносно операцій передачі основних засобів між підприємствами одного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання для удосконалення документального забезпечення постає необхідність у розробленні відповідних актів, які дозволять узагальнити та накопичити інформацію щодо процесу передачі основних засобів. Перед тим, як заповнити акт, потрібно визначити знос основного засобу, який передається, оскільки рівень зносу прийнятого обладнання вплине на загальний рівень зносу основних засобів на підприємстві. Серед переміщених та переприйнятих основних засобів слід розрізняти основні засоби з високим, середнім та низьким рівнем зносу, що впливатиме на середній рівень зносу основних засобів на підприємстві-реципієнті, а також на розрахунок амортизаційних відрахувань. Якщо рівень зносу становить 35% – то це низький рівень. Від правильної експлуатації обладнання та постійного огляду обладнання з таким рівнем зносу залежить проведення поточного ремонту. Рівень зносу 75% – високий рівень, обладнання потребує вже капітального ремонту, який супроводжується великими витратами, оскільки перед здійсненням такого

виду ремонту треба провести демонтування, транспортування на поверхню. Якщо знос становить 55% – це середній рівень зносу, гранична межа між отриманням прибутку від використання обладнання та збільшення витрат на підтримку обладнання в робочому стані [94]. Акт зносу основних засобів, які підлягають передачі представлено на рис 2.6.

<i>інтегроване вуглевидобувне об'єднання</i>	
<i>підприємство-донор</i>	

**Акт**  
**зносу основних засобів, які підлягають передачі**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

№ п/п	Інвентарний номер	Номер субрахунка	Найменування основного засобу	Віднесення до гірничо-капітальних виробіток (I, II, III)	Первісна вартість (сума, грн)	Термін експлуатації ОЗ (кількість років)	Метод розрахунку амортизації	Рівень зносу (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Нараховано знос за термін експлуатації								
Головний бухгалтер об'єднання								
Бухгалтер підприємства-донора								
Начальник виробництва підп.-д.								
Завідувач склада підп.- д								

Рис. 2.6. Акт зносу основних засобів  
Джерело: узагальнено автором на основі [94]

Використання передових основних засобів у вуглевидобувній промисловості України залежить від багатьох факторів, які існують в очисному вибої. Так, Стогній О. В., Макортецький М. М., запропонували свою математичну модель оптимізації використання конкретних основних засобів у забої [95].

Акт зносу основних засобів, які підлягають передачі, заповнюється по кожному окремому об'єкту або по групі однотипних об'єктів. У відомості заповнюється порядковий номер та інвентарний номер. Відділ бухгалтерії підприємства-донора заповнює найменування основного засобу, проставляє номер субрахунку, первісну вартість, термін експлуатації, метод розрахунку амортизації та рівень зносу. Начальник виробництва передає у бухгалтерію усю технічну документацію на основний засіб та інформацію щодо віднесення до гірничо-капітальної виробітки.



Для прийняття об'єкта основних засобів на підприємстві-реципієнті за наказом директора підприємства повинна сформуватися комісія, склад якої визначається залежно від характеристик об'єкта.

Застосування розроблених актів дозволить контролювати правильність відображення процесу передачі між підприємствами у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання та рівень зносу переданих (отриманих) основних засобів. Удосконаленням організації обліку операцій з передачі основних засобів є правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових аналітичних регістрах. Це дозволило забезпечити оперативною інформацією бухгалтерський облік та усіх користувачів і суб'єктів управління з приводу прийняття рішень щодо передачі основних засобів на підприємствах у межах одного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання.

В акті бухгалтерського обліку з передачі-прийому основних засобів головною графою виступає графа «Вартість переданого основного засобу», оскільки вартість переданого основного засобу визначає бухгалтерія підприємства-донора. На основі цієї вартості і будуть розраховуватися показники використання основних засобів та амортизаційні відрахування. Бухгалтер фіксує в акті вид основних засобів (субрахунок), інвентарний номер, вартість переданого основного засобу, визначає, чи включені у вартість основних засобів транспортні витрати, віднесення до гірничо-капітальних виробіток та рівень зносу, заповнює на основі цього відомості зносу.

Акт для бухгалтерського обліку відіграє важливу роль, а саме дозволяє виконати головну функцію бухгалтерського обліку, яка полягає у виявленні, вимірюванні, реєстрації, накопиченні, узагальненні, зберіганні та передачі інформації про стан та рух основних засобів.

Від правильності документального оформлення надходження основних засобів залежить подальший процес обліку та використання основних засобів на підприємстві. Основні засоби визначають сучасний рівень виробництва та його ефективність. Залежно від того, які витрати виникли під час передачі основних засобів (чи були включені транспортні витрати, чи ні) й буде формуватися вартість переданих основних засобів.

Загалом на підприємствах (шахтах) строки служби обладнання перевищують нормативні, багато основних засобів, що зараз функціонують на підприємствах вуглевидобувної промисловості, мають суттєвий моральний та фізичний знос. Частіше знос основних засобів перевищує балансову вартість [7]. Це зумовлено значними витратами на проведення капітального ремонту основних засобів у процесі видобутку гірничої маси. Частіше замість проведення капітального ремонту передають основні засоби з одного підприємства на інше [96] з метою поновлення основної діяльності та збільшення обсягів видобутку.

У свою чергу, на основі отриманої інформації з бухгалтерського обліку більш обґрунтовані та коректні рішення будуть прийняті в

управлінні. Управлінський апарат інтегрованого вуглевидобувного об'єднання представляє систему обробки та підготовки інформації про процеси управління підприємством для внутрішніх користувачів. Саме управлінці беруть участь у затвердженні тих чи інших основних засобів для передачі з одного підприємства на інше у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. На рисунку 2.7 наведено акт бухгалтерського обліку з передачі-прийому основних засобів, який містить інформацію для бухгалтера та усіх суб'єктів запиту.

### Акт бухгалтерського обліку з передачі-прийому основного засобу

Приналежність основних засобів	Вид основних засобів (номер субрахунку)	Інвентарний номер	Вартість переданого основного засобу (сума, грн)	Віднесення до гірничо-капітальних виробіток	Рівень зносу (%)	Транспортні витрати	
						Вкл (сума)	Нвкл (сума)
1	2	3	4	5	6	7	
Переміщені							
Переприйняті							
Балансові							
Нараховано знос за термін експлуатації							
Головний бухгалтер об'єднання							
Бухгалтер підприємства-донора							
Бухгалтер підприємства-реципієнта							
Завідувач складу підп.- д							
Завідувач складу підп.- р.							
Начальник виробництва підп.-д.							
Начальник виробництва підп.-р.							

*зворотній бік реєстру*

Характеристика об'єкта			
Технічна характеристика об'єкта			
Результат випробування об'єкта			
Відомості про модернізацію та ремонт			
<b>Додаток.</b> Перелік технічної документації			
<b>Оглядова комісія</b>	<b>Посада</b>	<b>Підпис</b>	<b>Прізвище та ініціали</b>
Голова комісії			
Члени комісії			
Об'єкт здав			
Об'єкт прийняв			

Дата прийому об'єкта

«\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ р.

Рис. 2.7. Акт бухгалтерського обліку з передачі-прийому основного засобу

Джерело: узагальнено автором на основі [97]

Поряд з актом на підприємстві-реципієнті повинен бути підписаний акт прийому-передачі основних засобів усіма членами комісії. Це й і буде основою для бухгалтерського обліку на оприбуткування основних засобів. Розроблені акти відображають поетапний процес передачі основних засобів та дозволяють на різних етапах контролювати термін процесу передачі, знос переданого-прийнятого об'єкту основних засобів між підприємством-донором та підприємством-реципієнтом.

На рис. 2.8 наведено основний зміст Акту бухгалтерського обліку переданих (прийнятих) основних засобів для інтегрованого вуглевидобувного об'єднання.

Номер документа № \_\_\_\_\_  
Дата складання \_\_\_\_\_

**Акт бухгалтерського обліку переданих основних засобів для інтегрованого вуглевидобувного об'єднання у розрізі підприємств**

Класифікація основних засобів	Підприємство Донор	Підприємство Реципієнт	Інвентарний номер	Транспортні витрати		Вартість переданих основних засобів (сума, грн).
				Вкл (сума)	Нвкл (сума)	
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>		<b>6</b>
Передані (I) групи						
Передані (II) групи						
Передані (III) групи						
Переприйняті (I) групи						
Переприйняті (II) групи						
Переприйняті (III) групи						
Балансові (I) групи						
Балансові (II) групи						
Балансові (III) групи						
<b>УСЬОГО</b>						
Дата:						
Головний бухгалтер інтегрованого вуглевидобувного об'єднання						

Рис. 2.8. Акт бухгалтерського обліку для переданих основних засобів у розрізі підприємств

Джерело: удосконалено автором на основі [97]

Для інтегрованого вуглевидобувного об'єднання акт бухгалтерського обліку дозволяє контролювати основні засоби, передані з одного підприємства на інше, оскільки відділи бухгалтерії на підприємствах підпорядковуються головному відділу бухгалтерії, який розташовується в об'єднанні. Використання акту з переданих основних засобів для інтегрованого вуглевидобувного об'єднання в розрізі підприємств дозволяє значно деталізувати документообіг на підприємстві та по об'єднанню в цілому. Розроблені акти відображають реальну інформацію стосовно використання основних засобів та зносу по кожному підприємству, документально регулюють питання щодо передачі основних засобів, оскільки підставою для відображення операції в бухгалтерському обліку є документ [98]. В цілому для інтегрованого вуглевидобувного об'єднання також має бути розроблений акт для контролю переданих та отриманих тими чи іншими підприємствами основних засобів.

Вартість основних засобів, переданих з одного підприємства на інше, встановлюється за даними бухгалтерського обліку підприємства-донора. На рисунку 2.6 у графі «Вартість переданого основного засобу» відображається вартість переданого з одного підприємства на інше основного засобу. Рис. 2.7 у графі «Вартість переданих основних засобів» відображається вартість переданих основних засобів в цілому по об'єднанню та в розрізі по кожній групі за класифікацією основних засобів у вуглевидобувній промисловості. До першої групи відносять основні засоби, які використовуються для обслуговування всього підприємства, а саме для обслуговування капітальних виробіток. До другої групи відносяться основні засоби, які використовують для обслуговування крила шахти. Третья група - це основні засоби, які використовуються на конкретній ділянці, розташованій у крилі шахти.

У процесі передачі основних засобів транспортні витрати, які сплачує підприємство-реципієнт, потрібно віднести на загальновиробничі витрати. Але якщо суму транспортних витрат сплачує підприємство-донор, то цю суму потрібно віднести до первісної вартості основного засобу, яке передається.

Під час своєї діяльності підприємства вуглевидобувної промисловості використовують основні засоби, які класифікуються за функціональним призначенням, поділяються на виробничі та невиробничі. У сучасних умовах господарювання все гостріше постає питання використання основних засобів невиробничого призначення при проведенні природоохоронної діяльності та здійсненні соціальної діяльності.

Тому потрібно дослідити використання таких основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості, визначити механізм калькулювання витрат на ремонт основних засобів природоохоронного призначення, визначити головні проблеми, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку основних засобів соціального та природоохоронного призначення.

### **2.3. Методика розрахунку витрат на ремонт основних засобів природоохоронного призначення**

Сьогодні особливо гостро відчувається потреба у визначенні сутності природоохоронних витрат для цілей бухгалтерського обліку. У літературних джерелах існує безліч визначень щодо суті природоохоронних витрат, це викликає дебати серед науковців. Так, Цюга М.М. намагається визначити похідну природоохоронних витрат та дотримується думки, що природоохоронні витрати слід включити до складу екологічних, які включають витрати на усунення викидів шкідливих компонентів, а саме відходів виробництва, витрати на профілактику та екологічний менеджмент. У свою чергу, Замула І. В. зазначає, що екологічні витрати є більш широким визначенням, порівняно з поняттям «природоохоронні витрати», через це неможливо буде проаналізувати склад природоохоронних витрат [50]. Папінко В. З. пропонує під природоохоронними витратами розуміти витрати по усуненню негативного впливу сучасного виробництва на довкілля та життєдіяльність людини [99]. Кірсанова Т. О. під екологічними витратами розуміє процес природокористування, який здійснюється за трьома напрямками: по – перше, освоєння природних ресурсів та їх видобування, по – друге, негативний вплив на навколишнє середовище та, по – третє, проведення підприємством природоохоронних заходів [100]. У фахівців з обліку відсутній єдиний методичний підхід до поняття «природоохоронні витрати», внаслідок чого чимало витрат не враховуються як природоохоронні. У роботі Корнеєва Т. І. поняття природоохоронних витрат трактується як суспільно потрібні витрати на підтримку якості навколишнього середовища [101]. Формуванням обліку екологічної діяльності займалися Гавриленко В. А., Бичкова О. В. [102]. Таким чином, природоохоронні витрати – це всі витрати підприємства, які виражені в грошовій формі та направлені на підтримку балансу людини й довкілля.

Головна проблема при проведенні підприємством природоохоронної діяльності полягає у виборі раціонального співвідношення витрат та ефективності проведення природоохоронної діяльності. Наразі суспільство визначає принципові позиції щодо підтримки якості навколишнього середовища.

Головна стратегія сталого розвитку підприємств вуглевидобувної промисловості направлена на ідею з глобалізації екологічного балансу, а саме балансу з економічних та екологічних показників. Одним з основних напрямів збереження та відновлення навколишнього середовища є ефективність проведених природоохоронних заходів. До природоохоронних заходів включаються всі види господарської діяльності вуглевидобувних

підприємств, які спрямовані на зниження або ліквідацію негативного антропогенного впливу на навколишнє середовище, збереження природно-ресурсного потенціалу країни. Це супроводжується будівництвом об'єктів інфраструктури вуглевидобувних підприємств, експлуатацією та ремонтом шахтних відстійників, розвитком безвідходної технології виробництва, охороною надр та раціонального використання ресурсів [103].

До навколишнього середовища належать поверхневі та підземні води, на які впливає діяльність вуглевидобувних підприємств. З відпрацьованих водоносних горизонтів води надходять до підземних гірничих виробіток, негативно впливають на техніку та технологію ведення гірничих робіт, погіршують якість видобутої продукції. Через це підприємства відкачують підземні води у шахтні відстійники, які розташовані на поверхні. При відпрацьованні пластів на 1 т гірничої маси припадає близько  $3\text{ м}^3$  води. У процесі проведення гірничих робіт з підприємств вуглевидобувної промисловості щорічно відкачують до 750-770 млн.  $\text{м}^3$  води [54]. Близько 13-15% відсотків шахтної води підприємства використовують на технічні цілі. Наприклад, при горінні терикону температура в середині досягає  $1200^\circ\text{C}$ . Через це для ліквідації займання териконів на них встановлюють спеціальне обладнання [104], яке використовує шахтну воду з відстійників.

Шахтні води інтенсивно кородують водовідливні установки, резервуари та водовідливні канали. Через зруйнованість відстійників води розтікаються по площі землі та впливають на стан земельних ділянок, тим самим погіршують земельні ресурси. Важливість збереження земельних ресурсів (земельних ділянок) полягає в тому, що вони виступають основними засобами виробництва в сільському та лісовому господарствах і вже стають дефіцитом [105].

Загалом на багатьох підприємствах відкачування води відбувається в три етапи. Нами проаналізовано підприємство ДП «Сніжнеантрацит» шахта «Ударник» та ВСП «ШУ Дніпровська» «ДТЕК Павлоградвугілля», встановлено, що відкачування води відбувається в три етапи. На першому етапі відкачування води здійснюється з крила шахти до головного стовбура (наприклад, глибина стовбура 612 метрів; 340 метрів). На другому етапі відбувається відкачування води з головного стовбура на горизонти, ближчі до поверхні (наприклад, горизонт 200 метрів, на якому існує ємність для перекачаної води), оскільки потужності насосів не вистачає для відкачки води з глибини до шахтних відстійників. Та на третьому етапі відкачування води відбувається з ємності до шахтних відстійників. У шахтних відстійниках вода піддається очищенню (здійснюється хлорування води). Для використання води в технічних цілях води з відстійників перекачують до ємності, яка розташовується у шахтному дворі. Таку воду використовують в побуті, закачують до адміністративно-побутового комплексу, де в подальшому використовують в пральнях, закачують воду у резервуари, які задіяні під час гасіння териконів.

Очищені шахтні води скидаються в річки басейнів Азовського та Чорного морів. На частку річок Азовського моря припадає біля 80 % загального об'єму шахтних вод вугільної промисловості [106]. У басейн Чорного моря вугільні підприємства України скидають біля 115 млн. м<sup>3</sup> води [107].

Таким чином, перед вуглевидобувними підприємствами постає завдання перейти на технології збереження природно-ресурсного потенціалу для забезпечення життєвих потреб сучасного та майбутнього поколінь [108].

Виходячи з вище наведеного на основі визначення поняття «природоохоронні витрати», ми пропонуємо виділити витрати на ремонт основних засобів природоохоронного призначення. Це дозволяє визначити такі основні засоби, як шахтні відстійники, резервуари для води та зарахувати їх до складу виробничих основних засобів природоохоронного призначення, тому що на кожен видобутий тону гірничої маси припадає близько 3м<sup>3</sup> води [109].

Як зазначалося в дослідженні раніше, обліковувати витрати на здійснення природоохоронної діяльності необхідно на калькуляційному рахунку 91.1 “Витрати на здійснення природоохоронної діяльності”. Основні засоби, які задіяні під час здійснення цієї діяльності, пропонується обліковувати на рахунку 103.1 “Виробничі основні засоби природоохоронного призначення”.

Витрати на капітальний та поточний ремонт виробничих основних засобів природоохоронного призначення доцільно включати у собівартість видобутого вугілля. Однак механізму калькулювання таких витрат з урахуванням екологічних норм та нормативів зараз не існує. Необхідно встановити розрахунок обсягів коштів, що потрібні вуглевидобувному підприємству і які доцільно направляти на утримання в робочому стані виробничих основних засобів природоохоронного призначення.

При проведенні підприємством природоохоронної діяльності задіяні виробничі основні засоби природоохоронного призначення, до яких належать шахтні відстійники, водна магістраль, насоси для відкачування води, ємності для тимчасового зберігання води.

Вугільні підприємства, які працюють, пов'язані гірничими виробітками з підприємствами, які вже законсервовані (микрою консервацією) або ліквідовані. Кожне працююче підприємство має свій рівень води, який потрібно утримувати для нормального функціонування інших підприємств. У складі з'єднаних підприємств завжди існує таке, що має абсолютну відмітку рівня води [110]. Незалежно від того, працює підприємство чи ні, треба з нього відкачувати воду, тому що без цього процесу, вода по гірничих виробітках може затопити горизонти діючих шахт, піднятися до рівня стічних вод та поверхневого стоку, потрапити у водні стоки міста, затопити цокольні поверхи будівель, потрапити до

підвалів та наприкінці розлитися по площі земної поверхні [111]. Отже, виникає потреба в підтримці нормального рівня води.

Інформацію щодо пересування води та відкачування води з підприємства можна отримати від геологічного підрозділу на підприємстві. І вже залежно від кількості води визначити суми, потрібні для проведення ремонту водних магістралей, шахтних відстійників, насосів для відкачування води. Залежно від об'ємів води можна виділити такі види ремонтів: поточний, середній, капітальний. Це в подальшому надає можливість контролювати об'єми витрат на проведення ремонтів та утримувати виробничі основні засоби природоохоронного призначення у робочому стані.

На вуглевидобувних підприємствах при проведенні ремонту виробничих основних засобів природоохоронного призначення треба визначитися з об'ємом витрат. Відповідно до Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» [112], усі підприємства, які при здійсненні своєї звичайної діяльності, впливають на навколишнє середовище, повинні сплачувати кошти на відновлення довкілля та проводити ремонт виробничих основних засобів природоохоронного призначення.

У свою чергу, підприємства вуглевидобувної промисловості, які при видобутку корисних копалин також впливають на навколишнє середовище, зобов'язані сплачувати кошти на відновлення довкілля та здійснювати відповідні заходи щодо проведення природоохоронної діяльності, яка спрямована на відновлення не тільки навколишнього середовища, а й виробничих основних засобів природоохоронного призначення.

Як в українському, так і у європейському обліках не існує спеціального стандарту або документа, який би регулював облік витрат на виробничі основні засоби природоохоронного призначення та проведення природоохоронної діяльності в цілому. З розробкою нових екологічних стандартів та тлумаченням виробничих основних засобів природоохоронного призначення підходи бухгалтерського обліку повинні об'єднати в собі процес ідентифікації, виміру і комунікації природоохоронної інформації. Це дозволить внутрішнім користувачам приймати управлінські рішення, які б гарантували запобігання екологічним ризикам; зовнішнім користувачам – отримати інформацію про діяльність підприємства у природоохоронній сфері.

Формування комплексного методичного забезпечення з обліку витрат на ремонт виробничих основних засобів природоохоронного призначення полягає в удосконаленні плану рахунків для накопичення та узагальнення інформації щодо діяльності підприємства і використання виробничих основних засобів природоохоронного призначення в цьому напрямі, складання документообігу та визначення обсягу витрат на ремонт виробничих основних засобів природоохоронного призначення.



Відобразити використання виробничих основних засобів природоохоронного призначення необхідно в розрізі природоохоронної діяльності вуглевидобувного підприємства, оскільки природоохоронна діяльність вуглевидобувного підприємства складається з трьох напрямів, а саме: охорона водного басейну, охорона навколишнього середовища та охорона земельних ресурсів.

На основі інформації, отриманої під час проведення природоохоронної діяльності, потрібно ввести такі робочі документи, які наведені на рис. 2.9 та 2.10, які будуть відображати структуру виробничих основних засобів природоохоронного призначення, стан використання виробничих основних засобів природоохоронного призначення.

№ з/п	Найменування основного засобу	Інвентаризаційний номер	Напрямок природоохоронного призначення	Дата введення в експлуатацію	Термін використання, роки	Висновки по стану об'єкта
1	2	3	4	5	6	7

Рис. 2.9. Стан виробничих основних засобів природоохоронного призначення

Джерело: узагальнено автором на основі [94]

Виробничі основні засоби природоохоронного призначення складаються з великої кількості обладнання та агрегатів, які виготовлені з різних за міцністю матеріалів, виконують різні технологічні функції, мають неоднакове експлуатаційне навантаження і внаслідок цього спрацьовуються нерівномірно. На підприємствах для проведення ремонту існують ремонтно-механічні цехи чи майстерні.

Щорічно в середньому кожна одиниця обладнання підлягає ремонту. Ремонтне виробництво займає важливе місце у складі допоміжних виробництв, має свої особливості та технологію. Від своєчасності та якості проведення ремонтних робіт залежить циклічність видобутку гірничої маси, її собівартість та якість, ефективність використання виробничих основних засобів природоохоронного призначення [113].

При заповненні робочого документа, який наведено на рис. 2.10, особливу увагу слід приділити таким графам, як «технічний стан об'єкта», «час роботи об'єкта». При визначенні технічного стану об'єкта потрібно звернутися до прямих і непрямих діагностичних параметрів. До прямих параметрів слід віднести моральний та фізичний знос, зазори у з'єднанні, до непрямих параметрів - шуми при роботі об'єкта, вібрацію, температуру та частоту проведення поточного ремонту. Виходячи з цього, потрібно зробити відповідний запис(стан «задовільний» або «незадовільний»). У графі «час роботи» треба вказати фактичний час роботи обладнання та звірити цей показник з плановим часом роботи, який можна знайти в

інструкції з використання обладнання. Якщо фактичний час роботи обладнання більше ніж плановий, провести детальний огляд, а якщо менше, треба стежити за фактичним часом роботи обладнання.

Структуру виробничих основних засобів природоохоронного призначення можна визначити за допомогою робочого документа, наведеного на рис. 2.10

№ з/п	Структура основних засобів	Інвентаризаційний номер	Технічний стан об'єкта	Час роботи	Модернізація, дообладнання, поточний ремонт; середній ремонт; капітальний ремонт.
1	2	3	4	5	6

Рис. 2.10. Структура використання виробничих основних засобів природоохоронного призначення

Джерело: узагальнено автором на основі [114]

Акти бухгалтерського обліку з відображення структури та стану використання основних засобів природоохоронного призначення повинна складати особа, яка працює на інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні та періодично отримує інформацію з підприємств.

Проведення поточного ремонту у бухгалтерському обліку характеризується не включенням до вартості основного засобу витрат на ремонт, ці витрати відносять на витрати періоду. Потреба у проведенні ремонту прямо пропорційна ступеню зносу обладнання.

Тобто, якщо основні засоби у вуглевидобувній промисловості характеризуються високим рівнем не тільки фізичного, а й морального зносу, постає питання доцільності проведення капітального ремонту. Капітальний ремонт збільшує первісну вартість основних засобів. Дедалі частіше спостерігається тенденція, коли після капітального ремонту та експлуатації виробничих основних засобів природоохоронного призначення у короткий термін виникає необхідність у проведенні профілактичних заходів або поточного ремонту.

Виходячи з ремонтного ліміту, який встановлюється, згідно з п. 146.11 ст. Податкового кодексу України, на межі 10% від сукупної балансової вартості основних засобів, суми понад 10% відносяться до збільшення первісної вартості об'єкта, який ремонтується та підлягає подальшій амортизації. Виходить, якщо сума відповідає ліміту, то її відносять до складу витрат без розподілу на групи основних засобів, а якщо суми більші за встановлений ремонтний ліміт, то балансову вартість відповідних груп основних засобів збільшують [116].

У дисертації Кириченко В. В. наведена мета кожного з ремонтів, які

здійснюють допоміжні виробництва. Дослідниця виділяє такі види ремонту: поточний, середній, капітальний [115]. Ми погоджуємось з цією класифікацією ремонтів та тлумаченням їх видів, залежно від яких потрібно виділяти статті витрат, що наведені на рис. 2.11.

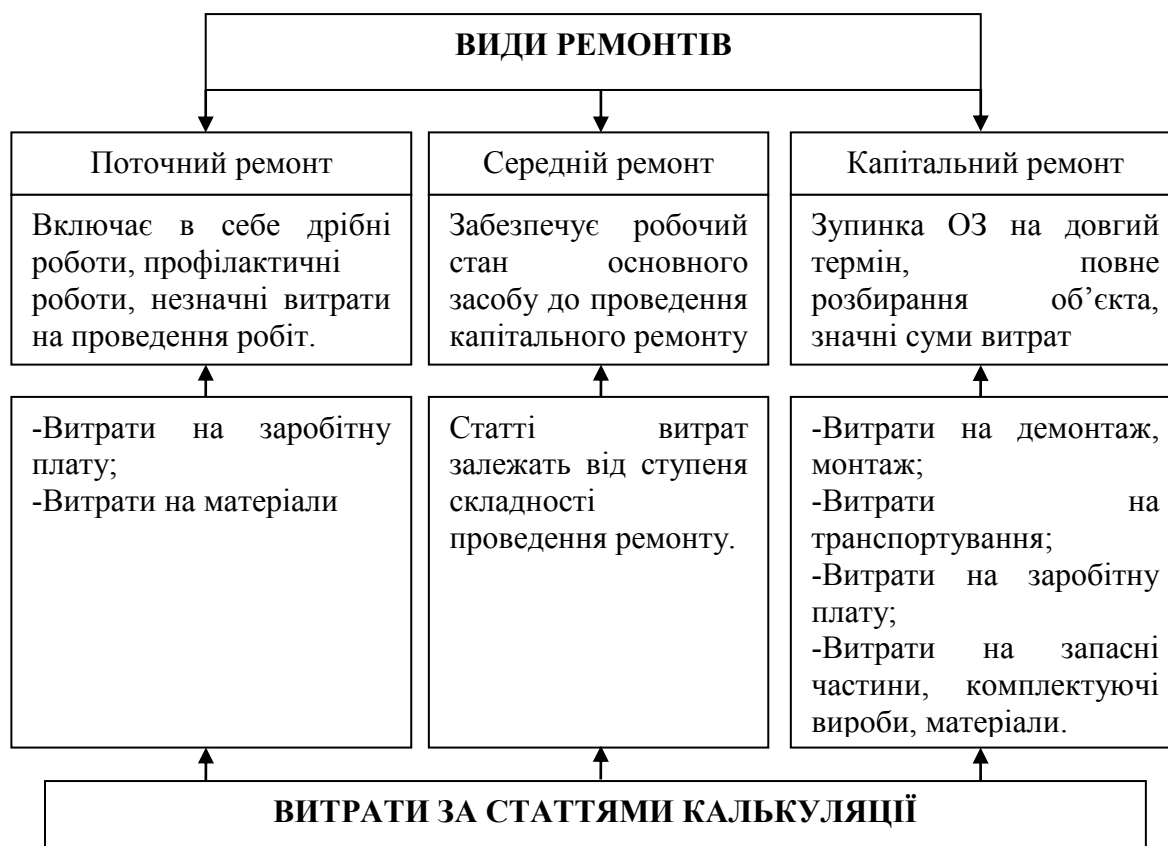


Рис. 2.11. Склад статей витрат на ремонт основних засобів природоохоронного призначення за видами ремонту.

Джерело: узагальнено автором на основі [115]

Для прикладу проаналізуємо визначення ремонтного ліміту на підприємстві ПАТ «Шахта імені А. Ф. Засядька». На початок звітної періоду балансова вартість основних засобів становить 79 424 тис. грн. Ремонтний ліміт встановлюється у розмірі 7 924 грн [117]. Виходить, що ця сума може бути витрачена на ремонт без віднесення та розподілу на групи основних засобів, а якщо більше, то на цю суму потрібно збільшити вартість відповідних груп основних засобів. Виходить, що сума до 7 924 грн. – витрати на поточний ремонт, а понад 7924 грн.- то це витрати на проведення капітального ремонту.

Якщо ступінь зносу основного засобу становить більше 75%, то постає питання в економічній доцільності проведення капітального ремонту, оскільки обладнання вже виробило більшість свого ресурсу. Проводити поточний ремонт потрібно не за графіком, а залежно від потреби, огляд обладнання потрібно проводити частіше. Це позитивно

відобразиться на функціонуванні обладнання та дасть змогу оновити виробничі основні засоби природоохоронного призначення на підприємстві за рахунок заміни зношеного обладнання. Проведення капітального ремонту характеризується заміною зношених деталей, оновленням діючих механізмів, що й призводить до збільшення первісної вартості основного засобу на суму ремонту. У зв'язку з цим необхідно обліковувати суми витрат, направлених на підтримку основних засобів, це спростить проведення внутрішнього аудиту з основних засобів на підприємстві.

Запобігання розливанню шахтної води на поверхні землі дасть можливість відстежувати ступінь проведення реальної соціальної діяльності, що відображає соціальну відповідальність бізнесу перед громадою того чи іншого вуглевидобувного регіону [119].

Проведення природоохоронної діяльності вуглевидобувними підприємствами розглядається поряд з проведенням соціальної діяльності, оскільки економічний рівень природоохоронних витрат передбачає підвищення соціального комфорту населення. Соціальний комфорт впливає на фізичний стан людини та знижує захворювання, збільшує тривалість життя та покращує умови праці та відпочинку людини. Соціальна діяльність - це людська активність, її прояв з метою зміни чи перетворення навколишнього середовища. Проблема соціальної діяльності вуглевидобувних підприємств привертає увагу соціологів, але не набуває розширення у фахівців з бухгалтерського обліку. Дуже важливе значення при проведенні соціальної діяльності займає взаємозалежність між витратами на цю діяльність та отриманим результатом.

#### **2.4. Розвиток методики розрахунку витрат на ремонт основних засобів соціального призначення**

У чинному українському законодавстві не існує жодного нормативно-правового акту, який би давав чітке визначення соціальній діяльності для будь-якої промисловості (бізнесу), це притаманно й вуглевидобувній промисловості. Гірничий закон, галузеві угоди, концепції розвитку вугільної промисловості [7, 8] також не містять жодних тлумачення з приводу здійснення соціальної діяльності на підприємствах (шахтах). Влада вже робить перші кроки, спрямовані на здійснення вуглевидобувними підприємствами соціальної діяльності через турботу влади про населення на основі прийняття Закону України «Про підвищення престижності шахтарської праці» [120].

Соціальна діяльність проводиться на добровільних заходах, які направлені на підвищення якості та створення кращих умов існування працівників підприємства та їх родин, соціуму в цілому. Тобто соціальна

діяльність характеризується безкорисною підтримкою громадян, яка направлена на розкриття їх людського потенціалу для підприємства [121].

В українському господарському середовищі соціальна діяльність підприємств не є новим явищем. Здійснення соціальної діяльності пов'язане з відображенням інформації про соціальні витрати і результати використання такого значущого суспільного активу, яким є людський капітал. Недостатність інформаційного забезпечення є одним з факторів, що гальмують розвиток соціальної діяльності в Україні. Наприклад, на підприємстві «ПАТ шахта ім. А. Ф. Засядька», існують такі структурні підрозділи Слов'янське підсобне сільськогосподарське виробництво; хлібозавод; тепличне господарство і зернопереробний комплекс; пансіонат «Сосновий бір» (м. Святогірськ, Донецької області) [122]. ДП «Львіввугілля» має унікальний сучасний оздоровчо-лікувальний комплекс «Ровесник», який являє собою окремий підрозділ. Взагалі на балансі ДП «Львіввугілля» на початок 2015 року перебувало 17 об'єктів соціальної сфери, але упродовж року рентабельність підприємства зменшилась, це зумовило передання деяких об'єктів соціальної сфери на баланс міста [123].

Важливим етапом під час становлення соціально-орієнтованого бухгалтерського обліку є визначення порядку розкриття та організації бухгалтерського обліку основних засобів соціального призначення. Стандарт включає вступ, загальні положення, основні питання щодо проведення соціальної діяльності та висновки щодо здійснення відповідних заходів. Наведено визначення «основних засобів соціального призначення», які використовуються під час здійснення соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами. Представлена класифікація видів соціальної діяльності, мета та форма документального підтвердження проведеної діяльності.

У бухгалтерському обліку, згідно з П(с)БО 7, не визначається ніяких розмежувань щодо виробничих чи невиробничих основних засобів, положення дозволяє амортизувати невиробничі основні засоби незалежно від того, чи використовуються вони в господарській діяльності підприємства, чи ні. Витрати, пов'язані з амортизацією таких невиробничих основних засобів, відносять на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». У той час, коли МСБО 16 «Основні засоби» взагалі виключає поділ основних засобів за функціональним призначенням.

У ході дослідження запропоновано розширити тлумачення поняття «основні засоби»; у складі основних засобів, які підприємства використовують при проведенні своєї звичайної діяльності, виділити групу основних засобів соціального призначення. Облік витрат пропонується вести на калькуляційному рахунку 91.2 «Витрати на проведення соціальної діяльності» у розрізі соціальної діяльності. Основні засоби, які використовуються під час проведення соціальної діяльності обліковувати на рахунку 103.2 «Основні засоби соціального призначення».

Класифікація видів соціальної діяльності дозволяє відокремити та розрахувати склад витрат залежно від виду та зрозуміти, яка кількість основних засобів соціального призначення використовується. Мета проведення соціальної діяльності полягає в регулюванні правових і економічних відносин бізнесу з суспільством, розкриває сутності сучасної концепції взаємодії бізнесу з людиною, що в подальшому надає можливість аналізувати соціальну діяльність з точки зору бухгалтерського обліку.

Пропонуємо використовувати таку класифікацію видів соціальної діяльності на вуглевидобувних підприємствах залежно від витрат, яку наведено на рис. 2.12

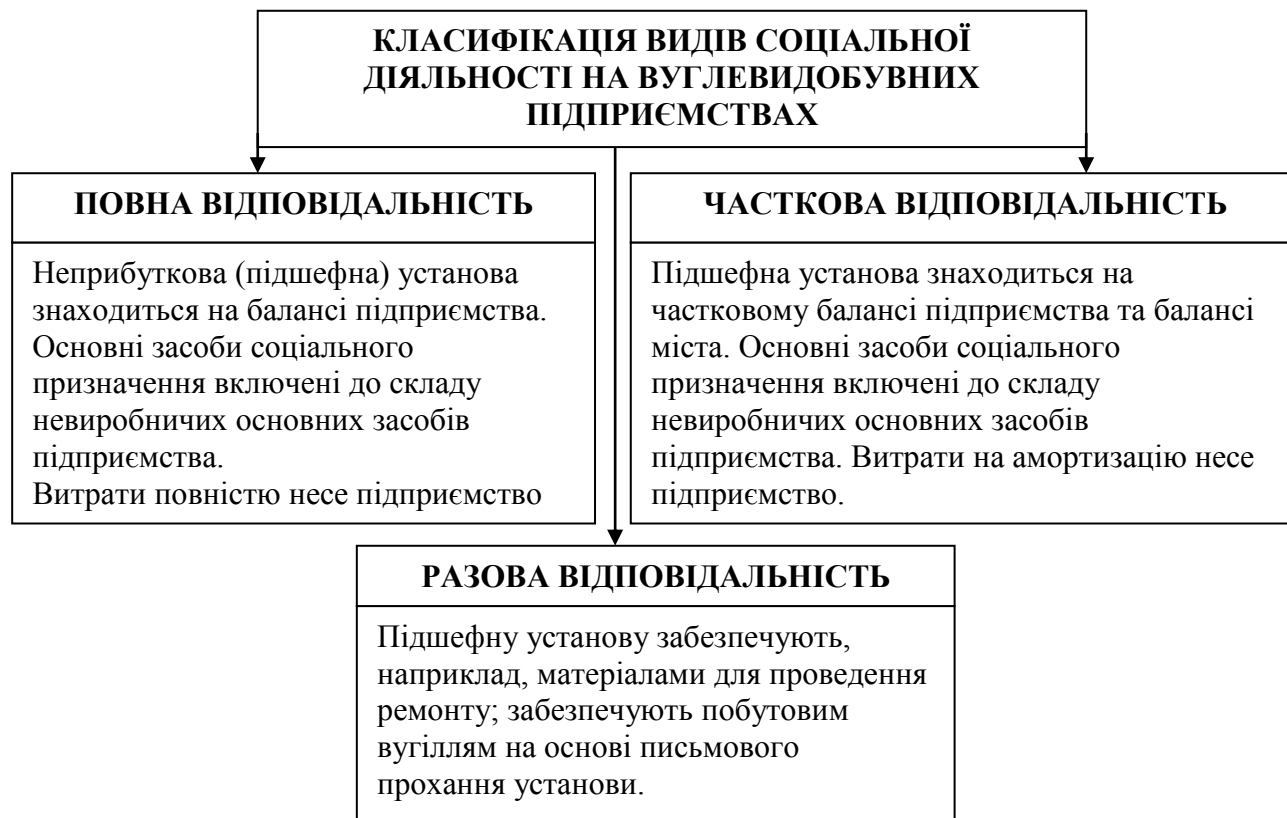


Рис. 2. 12. Класифікація соціальної діяльності на вуглевидобувних підприємствах залежно від витрат

Джерело: розроблено автором

Будь-яка діяльність підприємства повинна бути задокументованою та мати звіти й висновки. Проведення соціальної діяльності підприємствами на добровільній основі відображає взаємодію соціуму з бізнесом, а регулювання питань, пов'язаних з відображенням цієї діяльності підприємств у бухгалтерському обліку дозволяють мати сучасний соціальний бухгалтерський облік, оскільки питання, пов'язані з функціонуванням підприємства та відображенням діяльності підприємств вуглевидобувної промисловості, повинні відображатися у бухгалтерському обліку цього підприємства. Пропонується використовувати такий акт бухгалтерського обліку, який

необхідно заповнювати при здійсненні соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами.

На основі цього акту можна буде порівняти підприємства та зробити висновок щодо використання основних засобів соціального призначення та сум витрат на здійснення цієї діяльності.

На рис. 2.13 наведено приклад документального підтвердження проведеної вуглевидобувним підприємством соціальної діяльності.

\_\_\_\_\_ (назва підприємства)

Дата : \_\_\_\_\_

Назва неприбуткової установи	Вид соціальної діяльності	Використані основні засоби соціального призначення	Перелік статей витрат	Сума витрат, грн
1	2	3	4	5

Звіт затверджено інтегрованим вуглевидобувним об'єднанням (М.П.)

Рис. 2.13. Форма підтвердження проведеної підприємством вуглевидобувної промисловості соціальної діяльності

Джерело: розроблено автором

Запропонований документ забезпечує інформацією бухгалтерський облік, оскільки інформація, відображена в бухгалтерському обліку, підлягає перевірці, постає завдання перевірити бухгалтерську звітність на вуглевидобувному підприємстві за допомогою системи внутрішнього аудиту.

Потрібно дослідити процес організації внутрішнього аудиту витрат по основних засобах на підприємствах вуглевидобувної промисловості, визначити головні проблеми, які виникають під час становлення та функціонування системи внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Основні етапи щодо проведення соціальної діяльності на вуглевидобувних підприємствах.

1. Визначення структури та відокремлених структурних підрозділів (одиниць) соціальної сфери.

2. Планування проведення соціальної діяльності та використання основних засобів соціального призначення, згідно усіх аспектів діяльності.

Проведення процедур, які мають чітку соціальну спрямованість, а також оцінки здійснених відповідних заходів.

3. Формування документальної звітності відносно запланованих заходів, що формує та визначає суми витрат для проведення соціальної діяльності. Визначення впливу на соціальний імідж підприємства.

Принцип соціальної діяльності.

Інформаційність, полягає у складанні звітів відносно проведених заходів, щодо соціальної діяльності та їх впливу на соціум та навколишнє середовище.

Проведення соціальної діяльності підприємствами вуглевидобувної промисловості в першу чергу, дозволяє при потребі залучитися державною підтримкою (дотаціями) підприємств, які здійснюють соціальну діяльність.

Запобігання погіршення життя працюючих на вуглевидобувному підприємстві, через створення умов для покращення матеріального стану, турботу про дітей працюючих .

Для проведення відповідних соціальних заходів підприємству потрібно створити резерв для проведення соціальної діяльності. Для обліку такого резерву пропонується використовувати рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Також, планування витрат на проведення соціальної діяльності необхідно здійснювати на основі письмово укладання договору з неприбутковою установою. Визначити суми витрат на проведення соціальних заходів, можна завдяки формулі, яка визначає соціальні інвестиції ( $I_s$ ), який розраховується на основі відсоткової ставки від чистого прибутку підприємства ( $I_d$ ) за рік.

$$I_s = I_d \cdot 10\% \quad (2.5)$$

Пропонуємо встановити норми соціальних інвестицій, наведені у таблиці

Звіт про фінансові результати, ф2., Чистий фінансовий результат (прибуток) код 2350, грн	Відсоткова ставка
до 100 000	10 %
від 100 000 до 300 000	12 %
від 300 000 до 500 000	13%
від 500 000 до 1 000 000	16 %
понад 1 000 000	>18 %

Основні засоби соціального призначення – активи, належать до складу основних засобів невиробничого призначення (належать до соціальної сфери підприємства), які використовуються підприємством під час здійснення соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами.



При організації обліку основних засобів соціального призначення врахувати особливості функціонування підприємств вуглевидобувної промисловості. Облік основних засобів соціального призначення вести на рахунку 103.2 “Основні засоби соціального призначення” у розрізі структурних одиниць, які підпорядковуються підприємству.

Облік витрат на проведення соціальної діяльності необхідно вести на калькуляційному рахунку 91.2 “Витрати на здійснення соціальної діяльності”.

Слід виділяти наступні види соціальної діяльності, а саме повна відповідальність, часткова відповідальність та разова відповідальність.

Повна відповідальність – усі витрати пов’язані з нормальним функціонуванням неприбуткової установи несе підприємство. Від так, майновий комплекс неприбуткової установи включено до невиробничих основних засобів підприємства. Отже, неприбуткова установа фінансується підприємством. Витрати на амортизацію, матеріали, заробітну плату, несе вуглевидобувне підприємство.

Часткова відповідальність – витрати на утримання неприбуткової установи частково лягають на підприємство, а інші витрати несуть органи місцевого самоврядування (бюджет міста). Підприємство несе тільки ті витрати, які спрямовані на утримання та поліпшення основних засобів соціального призначення. Тобто, витрати на амортизацію несе підприємство.

Разова відповідальність – витрати разового характеру. Характеризується витратами, які виникають під час забезпечення побутовим вугіллям або разові витрати на матеріали для проведення ремонтних робіт. Витрати доцільно включити до непрямих витрат підприємства.

Проводити заходи з соціальної діяльності слід раз на рік, після подання річної фінансової звітності. Проводити огляд приміщень соціальної сфери 2 рази на рік, перед зимовими та літніми періодами.

Звіт про проведення відповідних заходів формувати у таблиці з письмовим додатком.

*Таблиця 2.2*

### **Перевірка проведених заходів з соціальної діяльності**

Назва неприбуткової установи	Вид соціальної діяльності	Використані основних засобів соціального призначення	Перелік статей витрат	Сума витрат, грн
1	2	3	4	5

## Висновки до розділу 2

У ході дослідження методики бухгалтерського обліку витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості отримано результати, які можуть бути використані на підприємствах вуглевидобувної промисловості через удосконалення обліку витрат на основні засоби.

1. Проведене дослідження з функціонування підприємств вуглевидобувної промисловості дозволило виявити проблеми з нарахування амортизації на основні засоби. Уточнення функціонування структурних підрозділів вуглевидобувного підприємства дозволило ідентифікувати склад готової продукції на вуглевидобувних підприємствах (об'єднаннях), що поділяється на концентрат, штиб, промпродукт. Дослідження процесу видобутку дозволило встановити, що гірнична маса поділяється на «корисні копалини» та «порожні породи». Тому необхідно врахувати її кількість під час розрахунку амортизаційних відрахувань. Для цього запропоновано використовувати рахунок 26 «Гірнична маса» з відповідним відкриттям двох аналітичних рахунків 26.1 «Корисні копалини» та 26.2 «Порожні породи». Надалі в роботі обґрунтовано застосування удосконаленого виробничого методу нарахування амортизації на основні засоби гірничо-шахтного призначення через застосування коефіцієнту відношення корисних копалин до видобутої гірничої маси, який розраховується для кожного підприємства на основі його геологічно-технічних характеристик.

2. Відсутність системного підходу до розуміння операцій з передачі-прийому основних засобів та витрат, що виникають при їх здійсненні, унеможливорює відображення у бухгалтерському обліку цього процесу, у зв'язку з чим при проведенні внутрішнього аудиту основних засобів неможливо перевірити обсяг зазначених сум витрат та склад витрат на утримання та поліпшення основних засобів. Це вимагає обґрунтування нового підходу до розуміння процесу передачі основних засобів між вуглевидобувними підприємствами через запропоновану інтегровану класифікацію основних засобів для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту. Виходячи з видів основних засобів, які можуть бути передані, запропоновано наступні уточнення стосовно «балансових» – основні засоби з раніше набутим правом користування. Давність набуття права користування основними засобами для підприємств, які функціонують більше 5 років, проявляється у вигляді приналежності основних засобів підприємству від початку його функціонування або введення основних засобів в експлуатацію у строк більше ніж 5 років з моменту отримання основного засобу. У свою чергу, визначити «переміщені» як такі, що знаходяться на балансі підприємства-донора, але фактично використовуються підприємством-реципієнтом без прийняття на

баланс останнього, а «переприйняті» – як такі, що фактично використовуються підприємством-реципієнтом та прийняті ним на баланс. Розроблено такі форми внутрішньої документації для процесу передачі: акт зносу основних засобів, які підлягають передачі, акт з передачі-прийому основного засобу, акт переданих основних засобів для інтегрованого вуглевидобувного об'єднання у розрізі підприємств. Сформована інформація на основі запропонованих форм документації забезпечує управлінський персонал необхідною інформацією для ухвалення обґрунтованих рішень стосовно основних засобів.

3. Вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду нормативного регулювання соціальної діяльності та відповідних операцій бухгалтерського обліку, пов'язаних з використанням основних засобів соціального призначення, виявило відсутність нормативного забезпечення відображення таких основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку, витрат на їх утримання та поліпшення. Для усунення виявленої проблеми запропоновано доповнити понятійний апарат обліку та визначити «основні засоби соціального призначення» як активи, що належать до складу основних засобів невиробничого призначення (належать до соціальної сфери підприємства), які використовуються підприємством під час здійснення соціальної діяльності. Розроблено внутрішній стандарт «Основні засоби соціального призначення для вуглевидобувних підприємств», який містить робочий документ «Перевірка проведення соціальної діяльності», що забезпечує користувачів інформацією про використання основних засобів соціального призначення, регулює процес організації обліку основних засобів соціального призначення. Облік витрат пропонується вести на калькуляційному рахунку 99.2 «Витрати на проведення соціальної діяльності» у розрізі соціальної діяльності. Це дає змогу акумулювати інформацію про витрати, що в подальшому обґрунтовує залежність статей витрат від виду соціальної діяльності. Визначити такі види соціальної діяльності, як повна відповідальність, часткова відповідальність, разова відповідальність. Основні засоби, які використовуються під час проведення соціальної діяльності, обліковувати на рахунку 103.2 «Основні засоби соціального призначення».

4. Також виявлена відсутність поняття «виробничі основні засоби природоохоронного призначення». Обґрунтовано таке визначення «виробничі основні засоби природоохоронного призначення». Облік таких основних засобів пропонується обліковувати на рахунку 103.1 «Виробничі основні засоби природоохоронного призначення». Відсутність методики розрахунку суми витрат на поліпшення та утримання основних виробничих засобів природоохоронного призначення та вивчення процесу відкачки води з вуглевидобувного підприємства дозволило обґрунтувати розрахунок сум витрат.

## **3 ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ ПО ОСНОВНИМ ЗАСОБАМ**

### **3.1. Функціонування системи внутрішнього аудиту витрат з основних засобів**

Оцінити функціонування системи внутрішнього аудиту на підприємстві в сучасних умовах складно. Досвід організації системи внутрішнього аудиту на сучасному рівні в розвинених країнах незначний. Внутрішній аудит став окремим напрямом теоретичних досліджень, а практичного застосування набув лише з кінця ХХ сторіччя [124]. Значну увагу питанням методології внутрішнього аудиту на підприємствах України приділив Рудницький В.С. [125]. Основним проблемам розвитку внутрішнього аудиту присвячена праця Кравченко В.В. [126]. Проблеми організації внутрішнього аудиту на сучасних українських підприємствах досліджувала Барановська В. Г. [127]. Наявність на підприємстві системи внутрішнього аудиту та її ефективне функціонування є позитивним показником, який підвищує інвестиційну привабливість цього підприємства. Використання служб внутрішнього аудиту на підприємстві дозволяє знизити ризики банкрутства, покращує облік, контроль.

Неефективна система обліку та необдумані прийняті управлінські рішення щодо використання основних засобів призводять до збільшення неліквідних оборотних активів, що, у свою чергу, впливає на ліквідність активів підприємства. Внутрішній аудит виступає однією з функцій управління, забезпечує зв'язок між об'єктом, яким керують, та органами, які керують. Внутрішній аудит має інформувати керівництво про фактичний стан об'єкта господарювання та виконання рішень керівництва.

Система внутрішнього аудиту вважається оперативною, якщо вона може швидко виявити недостовірну інформацію та вчасно її виправити. Оперативність системи залежить від розміру підприємства, масштабу його діяльності та об'єктів системи, які мають бути перераховані під час формування висновку аудитора щодо існуючої системи внутрішнього аудиту на підприємстві.

Перевірка правильності та доцільності використання активів залежить від внутрішніх правил та процедур перевірки, що включаються в систему внутрішнього аудиту, яка, у свою чергу, допомагає оцінити продуктивність використання основних засобів. При створенні системи внутрішнього аудиту та визначенні її ефективності під час оцінки використання основних засобів на підприємстві вуглевидобувної промисловості адміністрація підприємства повинна забезпечити виконання таких процедур: надання всієї інформації відносно основних засобів; здійснення аналізу інформації щодо збереження активів (у тому числі основних засобів) та документів;

дослідження цільового використання основних засобів; встановлення етапів оптимізації витрат на основні засоби; дослідження проблеми ведення бухгалтерського обліку основних засобів та інше.

Якщо система внутрішнього аудиту функціонує на підприємстві, аудитор повинен накопичити інформацію про неї, виділити недоліки та проблемні ділянки з метою покращення цієї системи на підприємстві в цілому [128]. Система внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах допоможе управлінському персоналу приймати адекватні рішення. У свою чергу, якщо такої системи не існує, вітчизняним підприємствам треба створити умови для її впровадження та обґрунтувати основні напрями функціонування. Служба внутрішнього аудиту підвищує контроль за господарською діяльністю підприємства.

Під час оцінки ефективності використання основних засобів внутрішній аудитор встановлює фактичне відображення господарських операцій, пов'язаних з основними засобами, повноту відображення інформації у бухгалтерському обліку, спостерігає за вартісною оцінкою основних засобів, перевіряє повноту та правильність розрахунків.

Запропоновано такі основні об'єкти системи, які повинні входити до системи внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах. Об'єкти системи внутрішнього аудиту наведено на рис. 3.1.

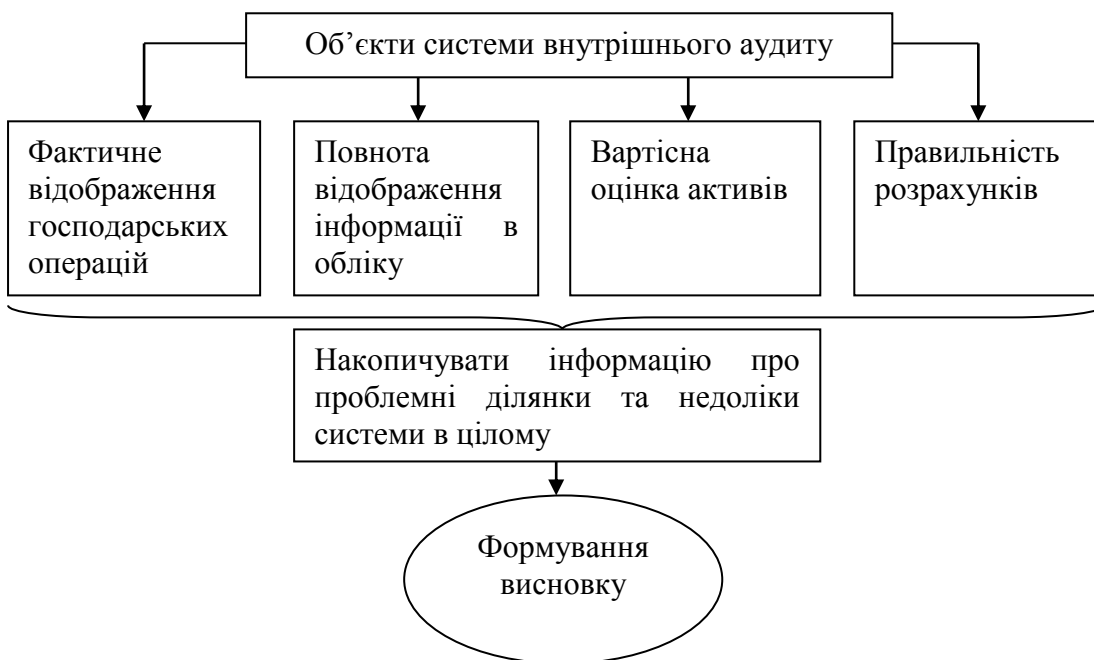


Рис. 3.1. Об'єкти системи внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах

Джерело: узагальнено автором на основі [128]

У сучасних умовах зарубіжні практики встановлюють взаємозалежність внутрішнього та зовнішнього аудиту під час оцінки системи внутрішнього аудиту. Взаємозв'язок зовнішніх і внутрішніх

аудиторів у ході перевірки викладено у міжнародному стандарті аудиту МСА «610 Розгляд роботи внутрішнього аудиту» [129]. Коблянська Г.Ю. визначає певні відмінності міжнародної та вітчизняної практики, щодо оцінки системи внутрішнього аудиту на підприємстві [130]. Так, на вітчизняних підприємствах незалежність внутрішнього аудитора є умовною, оскільки він працює на конкретному підприємстві та безпосередньо підпорядковується директору компанії. Пропонується вивести підпорядкування внутрішнього аудитора на конкретному підприємстві та віднести його приналежність до інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Це дасть можливість незалежно оцінювати діяльність конкретного підприємства та кожного підприємства у складі об'єднання.

Наступна відмінність між міжнародною та вітчизняною практикою оцінки системи внутрішнього аудиту полягає у кадровому забезпеченні. Законодавчо не врегульовано програму сертифікації внутрішніх аудиторів. Наприклад, інститут внутрішніх аудиторів України та Pricewaterhouse Coopers, пропонують послуги в сфері консалтингу, аудиту та підготовки внутрішніх аудиторів.

Тому на підприємствах, які прагнуть ввести структурований підрозділ з системи внутрішнього аудиту, перш за все потрібно визначитися з особами, що мають змогу працювати на посаді внутрішнього аудитора, визначитися, з яким сертифікатом внутрішнього аудитора особа може бути прийнята до штату.

Система внутрішнього аудиту повинна налічувати два напрями, за якими вона повинна функціонувати. На першому напрямі вивчають систему внутрішнього аудиту за рахунок тестування, а на другому вивчають ефективність запропонованих цією системою процедур перевірки. Функціонування системи внутрішнього аудиту знижує аудиторський ризик і зменшує обсяг аудиторських процедур [131].

Система внутрішнього аудиту, яка повинна функціонувати на вуглевидобувному підприємстві, повинна налічувати відповідну методику планування роботи, документування та мати адекватність моделі при використанні процедур. Це створює умови для того, щоб визнати, що система заслуговує на довіру.

На сучасному етапі оцінити ефективність роботи внутрішнього аудитора та системи внутрішнього аудиту можна лише за допомогою зовнішнього аудитора. Чуєнков А. Є. зазначає, що система внутрішнього аудиту не може бути ідеально ефективною, оскільки існують певні обмеження. Наприклад, обмеження у часі, обмеження ресурсів системи внутрішнього аудиту та суб'єктивна природа оцінних суджень працівників внутрішнього аудиту [131].

Невід'ємним етапом у функціонуванні системи внутрішнього аудиту на підприємстві є планування. Планування внутрішнього аудиту починається з визначення головної мети та завдань системи внутрішнього аудиту.

Мета внутрішнього аудиту полягає в оцінці діяльності підприємства відносно законності та достовірності фінансової звітності. Також внутрішній аудитор надає характеристику правильності ведення бухгалтерського обліку та дотримання актів законодавства. У свою чергу, внутрішній аудитор при перевірці може виявити фактори ризику банкрутства, резерви вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства, надати рекомендації для запобігання проблем та недоліків.

Визначена мета при проведенні внутрішнього аудиту на підприємстві вуглевидобувної промисловості допомагає обґрунтувати головну задачу внутрішнього аудиту.

Визначення мети внутрішнього аудиту та організацію внутрішнього аудиту досліджували Майданевич П. Н., Абдул Каюм, Федосеев С. К., Олейник О. А. [132], Сопко В.В. Вони сформуливали етапи організації внутрішнього аудиту на підприємстві [133].

Деякі вчені зазначають, що метою внутрішнього аудиту виступає запобігання втраті ресурсів підприємства [132], інші зауважують, що мета полягає у вдосконаленні організації виробництва з подальшим пошуком резервів для підвищення ефективності діяльності підприємства [133], тобто мета внутрішнього аудиту полягає у формуванні незалежної оцінки діяльності підприємства з проведенням аналізу системи бухгалтерського обліку та пошуком вільних резервів задля вдосконалення організації виробництва та попередження банкрутства.

Відповідальність за розробку та використання на конкретному підприємстві служби внутрішнього аудиту покладається на керівництво. Керівники повинні прослідкувати, щоб система відповідала розмірам і специфіці діяльності суб'єкта (підприємства), функціонувала регулярно та ефективно. Аудитор повинен знати, хто має доступ до активів підприємства, має дозвіл на здійснення операцій з активами, відображає господарські операції в бухгалтерському обліку. Аудиторів слід перевіряти використання на підприємстві посадових інструкцій.

Формування завдань служби внутрішнього аудиту є важливим напрямом під час впровадження системи внутрішнього аудиту.

Аудитор під час дослідження системи внутрішнього аудиту на підприємстві керується міжнародним стандартом аудиту МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»

Функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві вуглевидобувної промисловості представлено в табл. 3.1. Відповідно до МСВА 2100, служба внутрішнього аудиту на підприємстві повинна охоплювати та оцінювати не тільки функціонування системи бухгалтерського обліку і контролю, а й внутрішню політику підприємства [134].

**Функціонування служби внутрішнього аудиту**

<b>Завдання</b>	<b>Пояснення</b>	<b>Термін проведення</b>
1. Функціональне планування внутрішнього аудиту	Формування етапів упровадження функціонування та проведення внутрішнього аудиту	Раз на рік
2. Внутрішнього аудиту	Розробка програми внутрішнього аудиту	Перед кожною перевіркою
3. Виконання внутрішнього аудиту	Використання методичних прийомів та процедур задля формування висновку	Під час кожної перевірки
4. Документальне оформлення результатів внутрішнього аудиту	Оформлення робочих документів, процедур контролю, аудиторські рекомендації	Після кожної перевірки
5. Нагляд за виконанням рекомендацій	Аудит не вважається завершеним, доки не виконані усі рекомендації	Кожен раз після рекомендацій
6. Якість внутрішнього аудиту	Підвищення ефективності перевірок	Раз на рік
7. Звітування щодо функціонування системи внутрішнього аудиту	Відповідальна особа доповідає про результати діяльності керівництву та надає письмовий звіт	Раз на рік.

Джерело: узагальнено автором

Сафонов Т. І. визначає основні процедури, за допомогою яких аудитор зможе оцінити систему внутрішнього аудиту на підприємстві [135]. Дослідниця підкреслює, що під час оцінки системи треба брати до уваги результати попередніх аудиторських перевірок, визначати, чи були задокументовані попередні перевірки, досліджувати посадові інструкції та розпорядчі документи, які регулюють функціонування системи внутрішнього аудиту, визначати процедури перевірки на підприємстві.

Система внутрішнього аудиту включає в себе власну політику функціонування, налічує процедури перевірки, допомагає управлінцям прийняти адекватні рішення під час досягнення поставлених цілей, забезпечити збереження активів, проводить аналіз ефективності використання активів, запобігає посадовим зловживанням, шахрайствам та виправляє помилки, забезпечує точність та повноту всіх облікових записів, надає достовірну інформацію [136].

Сиротенко Е.А. [137] пропонує виділяти такі елементи у системі внутрішнього аудиту: середовище контролю, система бухгалтерського обліку, процедури перевірки. Бутинець Т.А., Петренко Н.І. та пропонують розширити існуючий список складових та додати предмет, об'єкт, суб'єкт. [138]. Більшість науковців схиляються до такого списку елементів та виділяють контрольне середовище, процедури контролю, ефективну комунікацію, оцінку ризиків, ручні і автоматизовані системи, а такий елемент, як система бухгалтерського обліку, взагалі досліджують окремо.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту (МСА), серед елементів забезпечення впевненості та етики виділяють тільки контрольне середовище



та процедури контролю. Американський інститут дипломованих бухгалтерів виділяє контрольне середовище, процедури контролю, ефективну комунікацію, оцінку ризиків, здійснення моніторингу [139].

Розглянемо найбільш обґрунтований підхід до структуризації системи внутрішнього аудиту, у межах якого виділяють такі елементи: контрольне середовище, оцінка ризиків, система бухгалтерського обліку, яка функціонує на підприємстві.

Бутинець Т. А., Петренко Н.І. досліджуючи природу та поняття контрольного середовища, пропонують вживати замість терміна «контрольне середовище» термін «середовище контролю», бо йдеться не про об'єкти, а про умови контролю [138], оскільки саме середовище контролю виступає елементом, є функцією організації та має певну структуру.

Нами було уточнено визначення «середовище контролю», це - елемент, який виступає основою для становлення ефективної системи внутрішнього аудиту, має структуровані управлінські функції, які відображають філософію керівництва та стиль його роботи.

Середовище контролю поєднує в собі такі компоненти, без яких не може існувати система внутрішнього аудиту: компетентність, участь топ-менеджменту при прийнятті управлінських рішень, стиль роботи управлінського персоналу, організаційна структура, чесність та етична поведінка кожного працівника суб'єкта господарювання.

Компетентність характеризується потрібними знаннями та навичками під час виконання конкретних завдань людиною, яка посідає певну посаду. Топ-менеджмент при формуванні системи внутрішнього аудиту займає провідну роль, оскільки на нього покладена функція видачі розпорядчих указів стосовно внутрішнього аудиту, саме він відповідає за ефективність функціонування цієї системи. Стиль роботи управлінського персоналу визначає його ставлення до фінансової звітності, до обробки інформації, функцій бухгалтерського обліку. Організаційна структура забезпечує вертикаль підпорядкування та звітування повноважних осіб, яку визначає суб'єкт господарювання. Чесність та етична поведінка кожного працівника підприємства є продуктом етичних стандартів, які усувають або зменшують спокусу, що виникає на посадових місцях та підштовхує персонал до нечесних, протизаконних дій.

Таким чином, середовище контролю відіграє головну роль при формуванні ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Другим елементом формування системи внутрішнього аудиту виступає оцінка ризиків. При проведенні аудиту аудитор повинен вжити послідовних заходів для того, щоб знизити аудиторський ризик до граничного мінімуму. Уникнути ризику та надати гарантію перевірки неможливо, тому що аудиторський ризик складається з таких компонентів: невід'ємного ризику, ризику системи контролю та ризику не

виявлення. При наданні оцінки невід'ємного ризику аудитор покладається тільки на своє професійне судження, тобто ми отримуємо тільки суб'єктивну оцінку. Остання залежить від досвіду аудитора та особливостей фінансової звітності. Оскільки саме звітність виступає тим фактором, яка опосередковано впливає на оцінку невід'ємного ризику.

Ризик не виявлення залежить від застосованих аудиторських процедур та методів перевірки, які не завжди можуть бути ефективними. Аудитор оцінює цей ризик як ймовірність того, що не вдалося виявити суттєві помилки у системі бухгалтерського обліку [140]. Ризик системи контролю ґрунтується на тому, що будь-яка система внутрішнього аудиту має свої недоліки та не може вчасно знайти викривлення в обліку, звітності. На ризик системи контролю також впливає система документації, яка існує на підприємстві; персонал підприємства; використана система спостереження [141]. Перепелиця О.Л., Ангеліна І.А. зазначають, що МСА 400 «Оцінка ризиків і внутрішній контроль» встановлює єдині вимоги і рекомендації, пов'язані з оцінкою ризику, та ніяк не враховує специфіку промисловості, де відбувається аудит [142].

Модель управління аудиторським ризиком ґрунтується на виборах процедур проведення внутрішнього аудиту, оцінці та ідентифікації ризику. На модель управління ризиком також впливають процеси, які направлені на оптимізацію ризику. Кожна частина моделі управління впливає на загальний аудиторський ризик. Аудитор повинен розрахувати та визначити рівень аудиторського ризику, який буде прийнятний.

Під час збору інформації, аналізу та ранжування аудиторських доказів аудитору у разі формування загальної думки та визначення загального аудиторського ризику може не вистачити гарантій того, що фінансова звітність є правильною та несе в собі великий рівень «правдивості», що в подальшому впливає на управління аудиторським ризиком.

Будь-яка система внутрішнього аудиту на підприємстві ґрунтується на існуючій системі бухгалтерського обліку. Саме система обліку впливає на вибір методів проведення внутрішнього аудиту, містить у собі існуючий ризик системи бухгалтерського обліку, встановлює інтенсивність проведення внутрішнього аудиту. Вигівська І. М. з'ясувала, що внутрішній аудитор повинен визначити основні господарські операції, які постійно повторюються, вивчити функціонування самої системи обліку, ведення обліку та складання звітності підприємства, визначити склад та кваліфікацію бухгалтерів, приділити пильну увагу головному бухгалтеру [143].

У процесі функціонування служби внутрішнього аудиту постають завдання, які потрібно виконувати. Визначення стратегічних завдань внутрішнього аудиту дозволить проаналізувати їх своєчасне виконання, встановити проблеми, що в подальшому дасть змогу удосконалити не тільки етапи проведення внутрішнього аудиту на підприємстві, але й

проаналізувати та удосконалити методику проведення внутрішнього аудиту основних засобів.

Формування завдань служби внутрішнього аудиту дозволяє визначити головні задачі, які виникають при здійсненні внутрішнього аудиту основних засобів. Задачі полягають у правильності відображення в обліку надходження, наявності та вибуття основних засобів, організації обліку основних засобів, оцінки системи бухгалтерського обліку, визначення первісної вартості, документального оформлення операцій, пов'язаних з основними засобами, дотримання законодавчої бази, використаних методів амортизації та їх аналізу, аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів та управління основними засобами [144]. Завдання внутрішнього аудиту наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Завдання служби внутрішнього аудиту  
Джерело: узагальнено автором на основі [138]

Для того, щоб вирішити поставлені задачі, внутрішнім аудиторам потрібно застосовувати певну методику перевірки основних засобів. Методика перевірки повинна складатися з таких частин: критерії визнання та класифікація основних засобів, виділення етапів проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Наумчук О.А. досліджувала економічну сутність основних засобів у нормативно-правовому забезпеченні [146]. Федоронько Н.І. у своїх дослідженнях пропонувала та визначала такі головні принципи класифікації основних засобів на вугільних підприємствах: повне охоплення основних засобів з метою усунення позиції «Інші основні засоби»; приналежність основних засобів відповідно визначеній обліковій позиції; єдину побудову

переліку основних засобів; наявність інформації та документального підтвердження для легкого оброблення [147].

Традиційно у вітчизняному бухгалтерському обліку за функціонуванням виділяють виробничі та невиробничі основні засоби (у міжнародному така класифікація відсутня). Залежно від застосованої класифікації можна визначити структуру основних засобів, яку надалі можна оптимізувати, тобто забезпечити ефективне використання основних засобів. Після того, як внутрішній аудитор виявив приналежність об'єкта до основних засобів та використав класифікацію, постає потреба у виділенні етапів перевірки основних засобів, тому особливого значення набуває методика проведення внутрішнього аудиту основних засобів, яка залежить від структури, технічного стану та технологічного рівня підприємства. Структурована і повна система нормативно-правового функціонування внутрішнього аудиту та методика проведення внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості знаходиться на початковому етапі формування.

### **3.2. Проведення внутрішнього аудиту та використаний комплекс процедур підтвердження аудиторських доказів**

Проблемні питання методики внутрішнього аудиту основних засобів були в центрі досліджень багатьох науковців, так, Сметанко О. В. запропонувала власні напрями перевірки та виділила свої етапи внутрішнього аудиту основних засобів [148]. Шуліка Ю. О. досліджувала облікову політику на підприємстві ДП «Гірник» [149], рекомендувала внести деякі зміни в облікову політику, оскільки на підприємстві існують помилки при визначенні сукупності принципів складання і поданні фінансової звітності. Зміни дозволять удосконалити ведення обліку та проведення внутрішнього аудиту основних засобів. Петренко С.М. робить акцент на інформації з обліку, яку отримує внутрішній аудитор, оскільки вона є підґрунтям прийняття рішень щодо формування завдань внутрішнього аудиту [150]. Філозоп О.В. досліджував розвиток внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах [151]. Він запропонував методичне забезпечення контролю якості внутрішнього аудиту, приділяв значну увагу робочим документам внутрішнього аудиту. Нападовська Л.В. зазначала, що методика проведення внутрішнього аудиту основних засобів повинна враховувати статті витрат на основні засоби, які несе гірничодобувне підприємство [152]. Тобто треба перевіряти не тільки основні засоби, а й витрати по основних засобах. Романів Р.В. у власній методиці проведення внутрішнього аудиту запропонував використовувати дискримінантний аналіз [153]. Зазначав, що ефективна система внутрішнього аудиту на підприємстві попереджає виникнення банкрутства.

Запропонована автором модель банкрутства ґрунтується на національних стандартах обліку та звітності з урахуванням галузевої специфіки, що в подальшому дозволяє використовувати цей метод на підприємствах вуглевидобувної промисловості та перейти на бездотаційний режим [154].

Методика проведення внутрішнього аудиту основних засобів включає певні процедури та етапи у досягненні поставлених цілей перевірки. Сучасний внутрішній аудит основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості потребує певного алгоритму роботи, він повинен ґрунтуватися на галузевих особливостях, оскільки велике значення під час перевірки має сукупність інформації [155].

Аудитори під час проведення внутрішнього аудиту приділяють пильну увагу окремим статтям активів та пасивів, що виступають зонами підвищеного ризику, це статті «Основні засоби», «Готова продукція», «Дебіторська заборгованість», «Цільове фінансування», «Вилучений капітал» [156]

Аудитори зазначають, що ризик системи бухгалтерського обліку збільшується, а перевірка ускладнюється, коли постійно змінюється та коригується законодавство, інструкції, нормативні документи. Це викликає збільшення обсягів перевірки, виникають можливості допущення помилок через необачність та непрофесіоналізм бухгалтера.

При визначенні аудиторського ризику та встановленні «довіри» в системі бухгалтерського обліку на підприємстві, внутрішні аудитори використовують тест-системи, які дають можливість виміряти рівень довіри в системі обліку. Подібне тестування здійснюється і при перевірці основних засобів. Це допомагає визначити кількість та види аудиторських процедур у внутрішньому аудиті. Питання тестування залежать від ступеня довіри аудитора системі бухгалтерського обліку, яка функціонує на підприємстві. Сметанко О.В. запропонувала модель визначення оцінки системи бухгалтерського обліку внутрішнім аудитом. Вона надала свій поділ за рівнями надійності системи бухгалтерського обліку [156]. Внутрішній аудитор перед початком перевірки повинен скласти план аудиту та розробити програму аудиторської перевірки. Планування аудиту допомагає правильно розподілити фонд робочого часу аудитора та перевірити більшість операцій, що пов'язані з основними засобами, виконати перевірку у визначений строк.

Міжнародний стандарт аудиту 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища і оцінка ризиків суттєвих викривлень» з планування аудиту встановлює такі принципи, які гарантують успішність проведення перевірки, одним з таких принципів виступає цілісність. Під цілісністю розуміють те, що план аудиторської перевірки повинен охопити всі ділянки обліку об'єкта задля формування об'єктивної думки щодо достовірності звітності на підприємстві, що перевіряється [157].

Другий принцип полягає в безперервності перевірки та зазначає коригування плану та програми аудиту у разі необхідності в процесі

аудиторської перевірки. Під безперервністю в аудиті розуміють, що економічна діяльність суб'єкта господарювання також має безперервність функціонування, оскільки зупинка виробництва на підприємстві впливає на документування всіх процесів та фактів господарської діяльності підприємства, що знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку.

Зупинка процесу видобутку корисних копалин на вуглевидобувних підприємствах характеризується великими витратами на підтримку в робочому стані очисних вибоїв, тому що процес видобутку впливає в цілому на гірничий масив, який, наприклад, схильний до гірничих ударів. Як наслідок, обвалення покрівлі основних порід вибою, засипання обладнання або ще гірше – затоплення вибою [158]. Витрати на відновлення функціонування вибої значні. В обліку відображається оцінка затоплених основних засобів, списання не до кінця з амортизованих основних засобів. У підсумку підприємство в цілому має значні збитки та недоотриманий дохід від використання основних засобів [159].

Зупинка діяльності підприємства характеризується відсутністю записів у звітності, як наслідок, аудитор не може перевірити цей факт діяльності, що в подальшому вплине на оцінку аудиторського ризику. Також важливим у безперервності є те, що аудитор, який перевіряє ділянку обліку, повинен повністю її обстежити, оскільки заміна аудитора на іншого може в подальшому вплинути на формування незалежної аудиторської думки.

На ефективності й оптимальності планів та програм аудиту ґрунтується третій принцип, виконання якого впливає на час, витрачений для формування аудиторських доказів, що, у свою чергу, не повинно вплинути на достовірність та достатність фактів для об'єктивної оцінки фінансової звітності підприємства.

План аудиторської перевірки є власністю служби внутрішнього аудиту підприємства та самого розробника аудиту і залежить від досвіду та компетентності аудитора. У плані зазначається об'єкт перевірки, визначаються її завдання, встановлюється термін виконання та призначаються спеціалісти, які проводитимуть саму аудиторську перевірку. Визначених планів аудиторської перевірки на рівні законодавства, держави чи певної промисловості не існує, тому потрібно розробити рекомендації щодо формування плану внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Перед початком планування внутрішнього аудиту з основних засобів внутрішньому аудиторіві потрібно дослідити типові помилки при перевірці основних засобів. Аудитор повинен систематизувати та визначити реальний вплив на фінансову звітність кожної типової помилки.

До типових помилок можна віднести такі: не відображення інформації на позабалансових рахунках, зарахування основних засобів по яких відсутня інформація щодо права власності, несвоєчасне оприбуткування, неправильне використання, неправильне зберігання, відсутність документів

щодо стану, неправильні розрахунки відносно первісної вартості, що в подальшому впливає на розрахунок амортизаційних відрахувань, некоректна кореспонденція рахунків, відсутність обов'язкових реквізитів у первинних документах, неправильно проведена переоцінка основних засобів та багато іншого.

Внутрішній аудитор повинен розробити план внутрішнього аудиту, де визначає ділянки обліку основних засобів, які слід ретельно перевірити, встановлює залежність між виявленими порушеннями та визначає вплив на фінансову звітність, оскільки не всі порушення призводять до суттєвих перекоєчень фінансової звітності.

Програма аудиторської перевірки - це детальний перелік змісту аудиторських процедур, що є інструкцією для помічників аудитора. Програма має бути затверджена аудитором, визначати час перевірки та кожен сегмент перевірки. Сегменти перевірки деталізуються у графі «напрямки перевірки».

Зарубіжні науковці обирають жорсткий тип програми аудиторської перевірки [161], авітчизняні віддають перевагу гнучкому [162], тобто виділяють два типи програм внутрішнього аудиту основних засобів. Для підприємств вуглевидобувної промисловості пропонується уточнення програми аудиторської перевірки основних засобів. Внутрішній аудитор повинен обов'язково переконатися в наявності комісії з приймання основних засобів. Оскільки вона затверджує стан отриманого активу, його справність, наявну технічну документацію. Комісія аналізує технічну документацію об'єкту, встановлює, чи об'єкт відповідає технологічним вимогам виробництва. Наявність основних засобів відіграє важливу роль на виробництві, оскільки саме вони є предметом праці і, використовуючи їх, ми отримуємо продукцію. Після визначення загального плану аудиторської перевірки та програми аудиту внутрішній аудитор повинен дослідити джерела інформації суб'єкта перевірки. Проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості починається з визначення та вивчення джерел інформації. Джерелами інформація виступає фінансова звітність підприємства [163].

З метою удосконалення існуючої методики перевірки основних засобів пропонується алгоритм, який налічує етапи проведення внутрішнього аудиту основних засобів. Дотримання цих етапів створює алгоритм роботи внутрішнього аудитора на вуглевидобувному підприємстві при проведенні внутрішнього аудиту основних засобів.

Перший етап полягає у вивченні нормативно-правових аспектів проведення операцій з основними засобами, вивчаються принципи організації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів. Перш за все аудитор повинен ознайомитися з Податковим кодексом України, П(с)БО 7 «Основні засоби», інструкцією про інвентаризацію основних засобів, наказами та розпорядженнями на підприємстві щодо організації обліку основних засобів. Також аудиторіві слід встановити, чи ведеться облік на підприємстві з застосуванням типових форм, тому що підприємства

можуть використовувати самостійно розроблені форми первинних документів.

На другому етапі аудиторіві потрібно вивчити інформацію з попередньої інвентаризації основних засобів. Оскільки інвентаризацію проводять суцільним методом, аудитор може використати вибіркочу перевірку основних засобів; також здійснюється перевірка активів, які обліковуються на позабалансових рахунках. Проведена інвентаризація дозволить визначити фактичну наявність основних засобів на підприємстві, встановити лишки або нестачі основних засобів, перевірити експлуатацію та консервацію основних засобів, визначити реальну балансову вартість основних засобів. Доцільно під час вивчення цього етапу застосувати аудиторську процедуру спостереження, яка надасть аудиторіві впевненості в діях персоналу підприємства. Отримання такої можливості в подальшому впливає на формування аудиторської думки. У свою чергу, інвентаризація допомагає виявити об'єкти, які не відображаються в обліку, також встановити, чи є відомості відносно технічного стану таких об'єктів.

Третій етап включає в себе перевірку документального забезпечення операцій з основними засобами, які відображаються у документальному оформленні надходження, наявності, вибуття, передачі основних засобів з одного підприємства на інше у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Потрібно здійснити аналіз основних засобів, які належать підприємству та знаходяться в оренді, виявити, які основні засоби є балансовими, які є переміщеними та переприйнятими (п. 2.2). Цей етап перевірки ускладнюється тим, що підприємства можуть застосовувати самостійно розроблені форми первинних документів, тому аудиторіві слід перевірити наявність у таких документах обов'язкових реквізитів. Також аудиторіві необхідно дослідити процес вибуття основних засобів та подальшої їх ліквідації. Внутрішній аудитор може встановити втрачені від ліквідації вигоди не до кінця з амортизованих основних засобів. Цей етап дуже складний та відповідальний, оскільки саме на ньому слід сконцентрувати більше уваги та приділити більше часу для ретельного вивчення кожного документа по кожному процесу. Науковці визначають, що більшість проблем в обліку викликає переоцінка основних засобів, оскільки вона в більшості випадків ґрунтується на суб'єктивній думці аудитора, а повинна ґрунтуватися на логіко-математичних розрахунках. Організація документообігу на підприємстві залежить від компетентності головного бухгалтера. Основу правильної організації обігу документів становить чітке розмежування функцій і обов'язків між працівниками підприємства. Внутрішній аудит починається з аналізу первинних документів, на підставі яких внутрішній аудитор зможе проаналізувати використання на підприємстві основних засобів, визначити їх технічний стан, рівень забезпеченості, раціональну структуру, встановити залежність між використаним часом роботи основних засобів виробничого призначення та обсягом продукції. Це в подальшому дозволить визначити ефективність



використання основних засобів за допомогою таких показників: фондоозброєність, фондомісткість, власна частка основних засобів, коефіцієнти зносу, придатності, вибуття та інші [164]. Процедури внутрішнього аудиту повноти даних дають аудиторіві розуміння того, що всі дані відносно господарської діяльності підприємства віднесені до певних регістрів бухгалтерського обліку та прийняті до обробки.

Четвертий етап полягає у визначенні мети використання основних засобів під час проведення основної діяльності вуглевидобувного підприємства (видобутку корисних копалин). Використання основних засобів під час проведення природоохоронної діяльності (виробничі основні засоби природоохоронного призначення) та під час проведення соціальної діяльності (основні засоби соціального призначення). Визначення мети використання дозволяє здійснити аналіз використання основних засобів та визначити ефективність функціонування основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості, тому що кількість основних засобів не завжди гарантує ефективність. До того ж аудиторіві слід встановити доцільність використання кожного основного об'єкта та використання основних засобів за призначенням. Перевірити суми витрат, направлених на утримання таких основних засобів.

П'ятий етап – заключний, відбувається формування аудиторського висновку. У висновку розкривається результат перевірки основних засобів та визначаються заходи щодо виявлених порушень, недоліків та надаються рекомендації для покращення обліку.

Удосконалення методики проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості відіграє важливу роль у функціонуванні підприємств та формуванні звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Це в подальшому викликає необхідність у дослідженні функціонування системи внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості, згідно з міжнародними стандартами.

Надання оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту дозволить переконатися в доцільності впровадження такої служби, оскільки неефективне функціонування цієї служби змушує відмовлятися від неї, скорочувати штатну посаду внутрішнього аудитора, що в подальшому впливає на відмову використання внутрішнього аудиту на користь зовнішнього аудиту.

Процедури внутрішнього аудиту є певним порядком дій у результаті чого, внутрішній аудитор отримує потрібні докази для формування висновку та рекомендацій. Використані процедури повинні бути результативними при досягненні поставлених цілей, а бухгалтерська звітність має бути надійною та підтвердженою незалежною думкою внутрішнього аудитора [165].

Необхідно виділити комплекс процедур, поєднання яких врахує специфіку вуглевидобувних підприємств та дозволить внутрішньому аудиторіві об'єктивно здійснити перевірку основних засобів. Тому постає потреба у проведенні аналізу з виділенням рекомендацій відповідно до

вибору процедур, що використовуються у внутрішньому аудиті під час перевірки основних засобів.

Основні передумови для проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості під час проведеного дослідження представлено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості

Джерело: узагальнено автором на основі [164]

Вітчизняні науковці по-різному тлумачать термін «аудиторські процедури». Наприклад, Білуха М. Т. зазначає, що аудиторські процедури - це система методичних дій, які здійснюються органами управління підприємства [166]. На жаль, не кожне підприємство має функціонуючу систему внутрішнього аудиту, яка допомагає управлінцям приймати правильні рішення. Тому це тлумачення не в повною мірою відображає суть аудиторських процедур. Редько О. Ю. та Редько К. Ю. визначають тільки поняття «процедура» – взаємозалежна послідовність будь-яких дій, будь-якої діяльності [167]. Виходить, що під аудиторськими процедурами розуміють поетапність аудиторських дій. Але на практиці інколи запланований план аудиторської перевірки та фактично проведена перевірка відрізняються. Це обумовлено тим, що неможливо точно спланувати саму перевірку, оскільки аудитор при знаходженні помилки починає перевіряти крок за кроком все те, що пов'язано з помилкою до того часу, доки не виявить похідну утворення помилки. Покладаючись на свій досвід, аудитор не використовує послідовно всі аудиторські процедури, а обирає та використовує ті, які потрібні.

Ліщинська Л.Б., Василенко Ю.В. зазначають, що аудиторська процедура виступає сукупністю дій внутрішнього аудитора, які здійснюються в процесі аудиторської перевірки у запланованій послідовності для досягнення бажаної мети шляхом отримання суттєвих доказів та їх аналітичної оцінки у вирішенні поставлених задач [168]. Рудницький В.С. зазначає, що аудиторські процедури – це система методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єктів аудиту [169]. Чернелевський Л. М. і Беренда Н. І. визначають аудиторські процедури як дії аудитора щодо перевірки фінансової звітності [170]. Практикуючі аудитор визначають, що «аудиторські процедури» є системою методичних дій, спрямованих на отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єктів аудиту. Е. А. Аренс і Дж. К. Лоббек під аудиторськими процедурами розуміють конкретні інструкції для збору інформації на кожному етапі аудиту [161]. Робертсон Дж. К. вважає, що аудиторські процедури – це «конкретні дії аудиторів з метою отримання даних під час аудиторської перевірки», які залежать від системи обліку на підприємстві [171].

Отже, проаналізувавши суть поняття «аудиторські процедури», можна дійти висновку, що під аудиторською процедурою розуміють офіційно задокументований порядок методичних дій аудитора, спрямований на отримання достатніх та достовірних доказів з метою формування об'єктивного аудиторського висновку.

Жоден з нормативно-правових актів не регулює набір аудиторських процедур для конкретної перевірки на встановленому підприємстві та не визначає їх послідовне використання.

На жаль, внутрішній аудит не так поширений на вітчизняних вугледобувних підприємствах, які належать державі. Внутрішній аудит за кордоном почав розвиватися з появою приватної власності. Тому закордонні партнери мають більше досвіду щодо функціонування системи внутрішнього аудиту на підприємствах.

Власники, керівники підприємств, менеджери потребують більше інформації відносно підприємства та аналізують активи, заборгованості, основні засоби, запаси та інше, що є на підприємстві. Це викликає підвищення попиту до інформації, яка існує на підприємстві і повинна відповідати вимогам сьогодення, бути точною конкретною, правдивою, оскільки завдяки їй приймаються стратегічні управлінські рішення. Висуваються й вимоги до бухгалтерського обліку. Його розглядають як складову для прийняття бізнес-рішень. Система внутрішнього аудиту виступає «гарантом» правдивої інформації підприємства та забезпечує керівництво впевненістю щодо функціонування підприємства та його техніко-економічних показників.

Проведення внутрішнього аудиту на підприємствах є необхідним, оскільки перевірка може попередити виникнення суттєвих помилок у фінансовій звітності та інколи спрощує ведення обліку на підприємстві, тому що аудитор після перевірки залишає рекомендації з оптимізації облікового процесу.

Ефективність системи внутрішнього аудиту залежить від аудитора та аудиторських процедур, які він застосовує. Постає потреба в аналізі існуючих аудиторських процедур з формуванням подальших рекомендацій щодо використання тих, які можна застосовувати в момент проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Відповідно до професійного рівня аудитора, проведення внутрішнього аудиту залежить від набору оптимальної кількості аудиторських процедур. Визначений набір повинен сприяти зменшенню обсягів перевірки та водночас виступати гарантом якості перевірки. При перевірці основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості зарубіжні практики рекомендують застосовувати суцільну перевірку, але на це витрачається багато часу, що в подальшому впливає на вартість послуг [172].

На вибір аудиторських процедур впливають два чинники, перший - вид діяльності підприємства, форми та системи обліку, функціонуючої системи внутрішнього аудиту, застосування електронної системи бухгалтерського обліку - залежить від підприємства. Другим чинником виступає особа, яка здійснює перевірку.

Вітчизняна вуглевидобувна промисловість є дотаційною, через брак фінансування не має можливості налагодити ефективну систему внутрішнього аудиту та в подальшому провести зовнішній аудит. У свою чергу, деякі підприємства (наприклад, Шахтоуправління «Покровське»), які є приватними, проводять не тільки аудит фінансової звітності, а й аудит запасів вуглевидобувного підприємства за системою JORC, яка була розроблена в Австралії для підприємств видобувної промисловості. Система дозволяє залучити іноземні інвестиції для розвитку підприємства [173, 174], оскільки забезпечує належний рівень упевненості в отриманні доходів від інвестування.

Система обліку ускладнюється існуючим складом структурно-виробничих підрозділів у інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні (п. 2.1) і має два рівні. На першому рівні відбувається фіксація господарської діяльності конкретного структурного підрозділу (наприклад, вуглевидобувне підприємство, збагачувальна фабрика), потім інформація надходить до інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Функціонування внутрішнього аудиту на структурному підрозділі можливе тільки за згодою об'єднання. Відсутність або неефективне функціонування системи внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах не дозволяє приймати

ефективні управлінські рішення. Система внутрішнього аудиту дозволить проконтролювати цільове використання коштів та впевнитись, що дотації йдуть за призначенням.

Як зазначають закордонні аудитори, ризик не виявлення помилок підвищується при комп'ютерному веденні бухгалтерського обліку із застосуванням не апробованих бухгалтерських програм (п. 1.3). Великі вуглевидобувні компанії Європи використовують SAP та SCALA. Досвід використання програми SCALA є і в нашій вуглевидобувній промисловості (наприклад, ДТЕК «Павлоградвугілля»). Через брак фінансування не на кожному інтегрованому вуглевидобувному об'єднанні є можливість встановити таке програмне забезпечення з ведення обліку, це в подальшому ускладнює проведення внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Отримання інформації відносно основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості ускладнюється структурою основних засобів на підприємстві, приналежністю основних засобів (балансових, переміщених, переприйнятих) та витратами на ремонт основних засобів. Також слід зауважити, що на вибір аудиторських процедур впливає стан, управлінські рішення, прийняті відносно основних засобів, технічний та технологічний рівень підприємства.

Другим чинником виступає суб'єкт, який здійснює перевірку, аудитор. Проведення аудиту несе в собі застосування на практиці всіх знань, умінь та досвіду аудитора. Саме від його компетентності, здатності оцінити об'єм та виділити проблемні ділянки обліку основних засобів й залежить вибір аудиторських процедур. Застосування конкретних аудиторських процедур перевірки основних засобів визначається аудитором залежно від ознак можливих порушень на підприємстві та типових помилок.

Аналіз рекомендованих аудиторських процедур дає можливість стверджувати, що вітчизняні науковці виділяють аналітичні процедури та спостереження. Аналітичні процедури дозволяють аудиторів проаналізувати та оцінити важливі фінансово-економічні показники суб'єкта, який перевіряється та встановити відхилення, взаємозв'язок цих показників. Це дозволяє скоротити витрати часу на проведення аудиту, але вимагає застосування цих процедур протягом усього процесу перевірки. До того ж вони є дешевшими, ніж деталізовані процедури, які перевіряють кожен документ. Аудиторські процедури, рекомендовані вітчизняними та зарубіжними науковцями 3.2 та 3.3.

Таблиця 3.2

**Аудиторські процедури, рекомендовані вітчизняними науковцями**

№	Назва аудиторських процедур	Савченко В.Я.	Сук Л.К.	Редько О.Ю.	Утенкова К.О.	Усач Ф.Б.	Ярошенко А.С.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Аналітичні процедури	+	+	+	+	+	+
2	Спостереження	+	+	+	+	+	+

продовж. табл 3.2

3	Перевірка	+	+	+	+	+	
4	Підтвердження	+	+	+	+	+	
5	Запит		+	+	+		+
6	Перерахування			+	+	+	
7	Опитування	+				+	+
8	Підрахунок	+	+				+
9	Повторне виконання			+	+		
10	Оцінка			+			
11	Ідентифікація			+			
12	Інспектування						+

Джерело: узагальнено автором на основі [168, 169]

Процедура спостереження дає змогу аудиторів оцінити роботу персоналу підприємства, здійснювати контроль проведення інвентаризації основних засобів, документування господарських операцій, пов'язаних з основними засобами. Основна мета аудиту- виявити наявність або відсутність суттєвих відхилень від установлених норм та правил.

Таблиця 3.3

### Аудиторські процедури, рекомендовані за міжнародною практикою

№	Назва аудиторських процедур	Auditing Standard No. 15 PCAOB	CPA Canada Assurance Standards	ФСAD 7/2011 «Аудиторские доказательства»	МСА 500 “Аудиторські докази”
1	Аналітичні процедури	+	+	+	+
2	Спостереження	+	+	+	+
3	Запит	+	+	+	+
4	Інспектування			+	+
5	Опитування				
6	Оцінка(проектування)				
7	Перевірка				
8	Перерахування	+	+	+	
9	Підрахунок				+
10	Підтвердження			+	+
11	Повторне виконання			+	

Джерело: узагальнено автором на основі [175-176]

Для потреб внутрішнього аудиту у таблиці 3.6 наведено аудиторські процедури за міжнародною практикою. Виділяють такі процедури системи внутрішнього аудиту: «аналітичні процедури», «спостереження», «запит».

Застосування в аудиті процедури «запит» дозволяє аудиторів отримати потрібну інформацію від осіб управлінського персоналу, що працюють на підприємстві, чи третіх осіб. Запит виступає підтвердженням наявних у аудитора доказів та забезпечує більший ступінь надійності отриманих доказів при застосуванні інших процедур.

Недосконалість документообігу на підприємствах вуглевидобувної промисловості створює перешкоди для проведення внутрішнього аудиту та аудиту в цілому, оскільки на деяких підприємства заявка на спуск та підйом обладнання оформлюється та підписується інженером підприємства, відповідальним дільниці, замість реєстрації в журналі. Як зазначали Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Вакун О. В документування в бухгалтерському обліку є невід'ємним процесом відображення фактів господарського життя підприємства. Система бухгалтерського обліку залежить від якості первинних документів та правильної організації документообігу. Заповнення первинних документи є обов'язковою складовою не тільки обліку, а й в процесі прийняття управлінських рішень, проведення податкових та аудиторських перевірок [177].

Найбільші у світі компанії, що надають аудиторські послуги «Deloitte», «Pricewaterhouse Coopers», «Ernst&Young» та «KPMG» не розкривають власної методики проведення аудиту на підприємствах, але погоджуються з тим [178-181], що в компаніях, які мають дворівневу фінансову звітність та мають у своєму складі самостійні виробничі структурні підрозділи, що не є юридичними особами, потрібно застосувати аналітичні процедури, оскільки ці процедури є невід'ємною складовою під час здійснення аудиту і несуть у собі використання таких методів, як трендовий аналіз, аналіз показників, тест на прийнятність, регресивний аналіз [182,183].

Відносно аудиторської процедури “запит” у названих вищekomпаніях виникають диспути, оскільки перед початком цієї процедури її прописують на підприємстві в договорі із замовником. Потрібно сповістити весь персонал про відповідальність за інформацію по запиту та отримати розгорнуту схему структури управління. Для того, щоб опитати осіб, яких слід опитати, аудиторіві потрібно визначитися з проведенням запиту, у якій формі ( в усній або письмовій) він буде здійснюватись.

Тобто процедура “запит” тільки підтверджує доказову базу аудиту, та не може виступати основною. У свою чергу, внутрішньому аудиторіві ця процедура не принесе того очікуваного результати, який може отримати аудитор, тому її використовують у комплексі з іншими процедурами.

Перевірка в аудиті розглядається як встановлений порядок дій аудитора під час оцінки та аналізу аудиторських доказів. Перевірка виступає не конкретним інструментом аудиту, а, так би мовити, узагальнюючим [184]. Тобто перевірка в аудиті має узагальнити всю інформацію, яку вдалося встановити завдяки аудиторським процедурам. Перевірка доповнює доказову базу аудиторського судження, надає можливість вивчити документообіг на підприємстві через вивчення бухгалтерських реєстрів, документів, оскільки вони несуть у собі різний рівень надійності для аудитора, що надалі впливає на формування аудиторського висновку та формує незалежну думку аудитора про

достовірність перевіреної фінансової звітності підприємства та розкриває усі аспекти цієї звітності.

Інспектування полягає у проведенні перевірки записів у документах та на електронних носіях з об'єктним оглядом активів підприємства, що дає змогу аудиторів переконались у їх існуванні. Через те, що більшість активів, основних засобів знаходиться під землею на різних гірничих горизонтах (п. 1.3). Під час перевірки можна тільки покладатися на журнал «спуску та підйому».

Ми отримуємо три основні процедури – аналітичні процедури, інспектування та спостереження. Дві узагальнюючі процедури перевірка та запит, які доповнюють аудиторську думку. Саме таке поєднання процедур дає ефективний результат проведення внутрішнього аудиту.

У процесі аналізу аудиторських процедур, що призначені для здійснення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості, вдалося встановити та обґрунтувати значимість кожної запропонованої процедури.

При використанні аналітичної процедури під час перевірки основних засобів на вуглевидобувному підприємстві аудиторів пропонується ознайомитися з вимогами, що регламентують облік основних засобів [185, 186], з наказом про облікову політику вуглевидобувного підприємства, визначити склад основних засобів, згідно з запропонованою у дослідженні інтегрованою класифікацією основних засобів. Поряд з перевіркою залишків по рахунках, пов'язаних з основним засобами, необхідно перевірити рахунки 103.1 «Виробничі основні засоби природоохоронного призначення» та 103.2 «Основні засоби соціального призначення».

У свою чергу, після аналітичної процедури [187], пропонується використовувати процедуру інспектування, суть якої полягає у вивченні документів, пов'язаних з рухом основних засобів, встановленні основних засобів, які підлягали передачі з «підприємства-донора» до «підприємства-реципієнта», визначенні приналежності основних засобів, встановленні складу витрат, які виникли в процесі передачі, що допоможе визначити, збільшилась первісна вартість основних засобів на суму транспортних витрат чи ні.

Наступною процедурою, що рекомендується для проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості, є процедура спостереження. Наприклад, після проведеної інвентаризації основних засобів аудитор має змогу переконались в результатах її проведення через ознайомлення з відображенням результатів інвентаризації в обліку [188, 189]. Також аудитор може стати спостерігачем за процесом передачі основних засобів та оцінити роботу персоналу, який пов'язаний з цією операцією. Впевнитися, що всі дії виконуються згідно посадових інструкцій та вимог, визначити чи існує ризик суттєвого викривлення.



Так, проведене дослідження показало, що наступною процедурою, яка використовується в комплексі процедур внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості, є «перевірка». Ця процедура полягає в наступному, можливі математичні помилки при розрахунку первинної вартості об'єкта, нарахування амортизації, розрахунку сум витрат на утримання та поліпшення основних засобів під час капіталізації.

Надалі пропонується використовувати процедуру, що доповнить результати вже використаних аудиторських процедур, а саме процедуру «запит». Вона може використовуватися під час перевірки сум витрат на ремонт основних засобів, виконаний підрядним способом. Запит на інформацію може бути використано при офіційному та неофіційному зверненні як до юридичної, так і до фізичної особи.

Таким чином, важливе значення для формування доказової бази аудитора має використання процедур, за допомогою яких аудитор перевіряє бухгалтерську звітність та на основі яких висловлює свою незалежну думку та надає оцінку системі бухгалтерського обліку на вуглевидобувному підприємстві, тому внутрішньому аудиторіві під час перевірки основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості пропонується використовувати такі аудиторські процедури, результати яких наведено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

**Результати при використанні рекомендованих аудиторських процедур**

<b>Процедури внутрішнього аудиту</b>	<b>Суть використаної процедури</b>	<b>Що перевіряється</b>	<b>Результат процедури для формування доказової бази аудитора</b>
<i><b>Аналітичні процедури</b></i>	Використання порівняння, обчислень забезпечує аудитора потрібною інформацією та вимагає менше часу	Внутрішня звітність підприємства чи інтегрованого вуглевидобувного об'єднання	Встановлення зв'язку з фінансовими та операційними даними. Підтвердження такого фактичного зв'язку виступає ефективним аудиторським доказом. Перевірити дані по рахунках основних засобів та даних фінансової звітності.
<i><b>Інспектування</b></i>	Здійснення перевірки записів у документах та паралельне проведення пооб'єктного огляду активів підприємства	Перевіряється фактична наявність та документальне підтвердження наявних основних засобів.	Більше впевненості при формуванні аудиторського висновку.

<b>Спостереження</b>	Аудитор виступає спостерігачем за конкретним процесом, наприклад, інвентаризацією або передачею.	Робота персоналу підприємства	Виявлення наявності або відсутності суттєвих відхилень від встановлених норм
<b>Перевірка</b>	Перевірка нарахування амортизації на основні засоби, визначення статей витрат на утримання та поліпшення основних засобів.	Первинні документи, бухгалтерські реєстри та інше.	Доповнення доказової бази аудиторської думки
<b>Запит</b>	Надання можливості аудиторів отримати інформацію від третіх осіб в офіційній та неофіційній формі.	Перевірка достовірності формування та відображення первісної вартості основних засобів.	Доповнення інших аудиторських процедур.

Джерело: розроблено автором

На нашу думку, завдяки використанню комплексу рекомендованих процедур, а саме: аналітичних процедур, інспектування, спостереження, перевірки та запиту - виникає можливість сформуванню обґрунтованої аудиторської думки внутрішнього аудитора. Поєднання цих процедур доповнює доказову базу аудиторської думки, комплекс процедур дає можливість досягти очікуваної ефективності проведення внутрішнього аудиту основних засобів.

### Висновки до розділу 3

Результатом розгляду внутрішнього аудиту витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості є наступне:

1. На вітчизняних вуглевидобувних підприємствах запропоновано організувати систему внутрішнього аудиту та в обліковій політиці зазначити штатну посаду внутрішнього аудитора. Поряд із цим пропонується вивести підпорядкування внутрішнього аудитора на конкретному підприємстві та віднести його приналежність до інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Це дасть можливість незалежно оцінювати діяльність конкретного підприємства та кожного підприємства у складі інтегрованого вуглевидобувного об'єднання.

2. Визначено, що в міжнародній практиці використовують дворівневу систему оцінки внутрішнього аудиту. На першому рівні вивчають систему внутрішнього аудиту за рахунок тестування, а на другому вивчають ефективність запропонованих цією системою процедур. Функціонування ефективної системи внутрішнього аудиту знижує загальний аудиторський ризик і зменшує обсяг аудиторських процедур. Зазначено головні цілі та мету системи внутрішнього аудиту.

3. Під час дослідження було узагальнено основні завдання функціонування служби з внутрішнього аудиту, що дозволило обґрунтувати головні задачі при проведенні внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

4. Для оптимізації процесу проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості у ході дослідження запропоновано загальний план внутрішнього аудиту, у якому визначені проблемні ділянки обліку, наприклад, проведення оцінки та переоцінки основних засобів на основі експертної оцінки, розгляд тільки фізичного зносу без урахування морального, розрахунок ліквідаційної вартості основного засобу, що має у своєму складі відходи (металобрухт).

5. Акцентовано увагу внутрішнього аудитора на рекомендованих аудиторських процедурах, а саме на аналітичних процедурах, які дозволяють встановити зв'язок з фінансовими та операційними даними. Інспектування дає більше впевненості при формуванні аудиторського висновку. Спостереження дозволяє виявити наявність або відсутність суттєвих відхилень від установлених норм. Перевірка доповнює доказову базу аудиторського висновку. Запит дозволяє отримати офіційно письмову інформацію від третіх осіб або неформально усну інформацію від працівників. Саме таке поєднання процедур підвищує ефективність проведених заходів з перевірки витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах та дозволяє підвищити доказову базу внутрішнього аудитора для формування висновку.

## ВИСНОВКИ

Одержані в дисертації наукові результати у сукупності вирішують важливу науково-практичну задачу обґрунтування теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості. Отримані результати свідчать про досягнення визначеної мети і виконання завдань дослідження, та дають змогу зробити наступні висновки.

Наукові висновки монографії зводяться до наступного.

1. Важливим етапом функціонування вуглевидобувних підприємств з урахуванням соціально-економічної складової є належна організація обліку витрат на утримання та поліпшення основних засобів. В цьому контексті уточнено поняття «виробничі основні засоби природоохоронного призначення» та «основні засоби соціального призначення». Це дозволяє визначити в обліку такі основні засоби та сформулювати інформацію користувачам стосовно їх використання.

2. З метою підвищення обґрунтованості управлінських рішень стосовно передачі основних засобів між вуглевидобувними підприємствами, доведено необхідність уточнення класифікації активів, які передаються, розроблено внутрішню документацію відображення цього процесу та виокремлено ознаки витрат з метою повного та достовірного розкриття облікової інформації. Це в подальшому є підґрунтям для управління основними засобами на вуглевидобувних підприємствах.

3. Дослідження стану організації обліку продукції вуглевидобувних підприємств, який дозволив виявити необхідність уточнення складу готової продукції в залежності від структурних підрозділів, що в подальшому впливає на удосконалення механізму нарахування амортизації на основні засоби гірничошахтного призначення. Це дозволяє підвищити відтворення основних засобів та збільшити амортизаційний фонд вуглевидобувного підприємства.

4. Відсутність дієвого методичного облікового забезпечення управління витратами на природоохоронну діяльність зумовило необхідність комплексного дослідження природоохоронної діяльності та визначення витрат на утримання виробничих основних засобів природоохоронного призначення. З метою організації бухгалтерського обліку й проведення внутрішнього аудиту витрат на ремонт виробничих основних засобів природоохоронного призначення запропоновано методику розрахунку витрат, яка ґрунтується на об'ємі вивільненої води під час виробництва та кількості видобутої гірничої маси. Уточнено види ремонтів

основних засобів та охарактеризовано витрати, які виникають при здійсненні ремонту, з метою їх розподілу.

5. Інформаційна сутність аналітичних рахунків в системі обліку полягає у здатності формувати локальну інформацію, що характеризує використання основних засобів соціального призначення при здійсненні соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами. З метою забезпечення зв'язку між економічними та соціальними показниками діяльності підприємства розвинено підхід до облікового відображення використання основних засобів соціального призначення в системі бухгалтерського обліку, а саме: запропоновано доповнити понятійний апарат обліку, охарактеризовано види соціальної діяльності. Запропоновано використовувати калькуляційний рахунок 99.2 "Витрати на проведення соціальної діяльності" при угрупованні витрат у розрізі видів соціальної діяльності вуглевидобувних підприємств. Розроблено внутрішній стандарт «Основні засоби соціального призначення для вуглевидобувних підприємств», що дозволяє встановити суми витрат на проведення соціальних заходів.

6. Проведене дослідження показало, що для підвищення ефективності управління вуглевидобувним підприємством та основними засобами в цілому, важливе значення набуває становлення системи внутрішнього аудиту з виділенням складових, які дозволяють досягти бажаного результату роботи та підвищити ефективність самої системи, що підвищує точність, об'єктивність та якість облікової інформації стосовно основних засобів. При організації системи внутрішнього аудиту витрат на основні засоби на вуглевидобувних підприємствах для цілей внутрішнього аудиту обґрунтовано доцільність впровадження запропонованої класифікації основних засобів. Яка враховує галузеві особливості та допомагає ідентифікувати такі основні засоби, як «основні засоби соціального призначення» та «виробничі основні засоби природоохоронного призначення», визначити право власності та рівень зносу.

7. З метою підвищення доказової бази внутрішнього аудитора при формуванні аудиторського висновку щодо перевірки витрат на основні засоби вуглевидобувних підприємств, з урахуванням галузевої специфіки та екологічно-соціальної діяльності підприємств, обґрунтовано доцільність використання кожної із запропонованих аудиторських процедур. Доведено, що використання запропонованих процедур сприяє оптимізації процесу проведення внутрішнього аудиту та усуває недостовірність інформації стосовно понесених підприємством витрат на поліпшення та утримання основних засобів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Europe 2020 is the EU's growth strategy for the coming decade [Electronic resource]. - 2015. - Access mode:[http://ec.europa.eu/europe2020/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm) (last access: 16.03.15). - Title from the screen.
2. Statistical Review of World Energy [Electronic resource]. - 2015 - Access mode:<http://www.bp.com/en/global/corporate/energy-economics/statistical-review-of-world-energy.html> (last access: 16.03.15). - Title from the screen.
3. Центр Разумкова. Енергетична галузь України: підсумки 2015 року [Електронний ресурс]. - 2015 - Режим доступу: [http://razumkov.org.ua/upload/2016\\_ENERGY.pdf](http://razumkov.org.ua/upload/2016_ENERGY.pdf) (дата звернення: 17.03.15). – Назва з обкладинки видання.
4. Фінансові та не фінансові показники інтегрованого звіту за 2014 рік компанії ДТЕК [Електронний ресурс]: матеріали звіту компанії ДТЕК. – 2015 – Режим доступу: [https://www.unglobalcompact.org/system/attachments/cop\\_2015/178661/original/DTEK\\_Integrated\\_Report\\_2014.pdf](https://www.unglobalcompact.org/system/attachments/cop_2015/178661/original/DTEK_Integrated_Report_2014.pdf) (дата звернення: 17.03.15). – Назва з екрана.
5. Макогон Ю. В. Вугільна галузь України: проблеми та перспективи сталого розвитку: [Електронний ресурс]. / Макогон Ю. – Режим доступу: <http://old.niss.gov.ua/Monitor/desember08/5.htm> (дата звернення: 17.03.15)
6. Концепція державної цільової економічної програми розвитку вугільної промисловості на 2011- 2015 р. : проект Міністерства енергетики та вугільної промисловості України 23 черв. 2015 р. – Київ. – (Серія видань “Офіційний документ”).
7. Концепція державної цільової економічної програми реформування вугільної промисловості на 2015–2020 роки [Електронний ресурс]. – 2015 – Режим доступу: [http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/article?art\\_id=245027382&catid=244916227](http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/article?art_id=245027382&catid=244916227) (дата звернення: 17.03.15). – Назва з екрана.
8. Кабінет Міністрів України. Постанова про затвердження Програми “Українське вугілля” № 535 – 2009 – п від 27. 05. 2009 р. прийнята Кабінетом Міністрів України 19 вер. 2001 р. – Київ, 2001. 92 с.
9. Кабінет Міністрів України. Постанова про схвалення Концепції реформування вугільної галузі № 737 – р від 14. 05. 2008 р. прийнята Кабінетом Міністрів України 14 трав. 2008 р. – Київ, 2008. 31 с.
10. ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля» річна інформація емітента цінних паперів за 2014 рік [ Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.dtek.com/library/file/richna-informatsija-za-2014-rik-data> (дата звернення: 17.03.15). – Назва з екрана.

11. Фінансова звітність ДП “Львіввугілля” за 2015 форма 2 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.lvug.com.ua/wp-content/uploads/2016/03/F2-2015.pdf> (дата звернення: 19.03.15).
12. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Мінфін України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” № 92 від 27. 04. 2000 р. : прийнятий Міністерством Фінансів України 27. квіт. 2000 р. – Київ : Велес, 2000. – 12 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
13. Податковий Кодекс України. Кодекс України “Податковий Кодекс України” № 2755-VI від 02. 12. 2010 р. : прийнятий Верховною Радою України. Ради України 02. Груд. 2010 р. – Київ : Велес, 2010. – 54 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) “Основні засоби”. IASB “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” № 929\_014 від 01. 01. 2012 р. – Київ : Велес, 2012. – 20 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
15. Інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 159 від 24.07.97 р. – Київ: Велес, 1997. – 14 с.
16. Безруких П. С. Бухгалтерский учет / Безруких П. С., Гупало В. И., Шнейдман Л. З. – Киев : Фин. и стат., 2002. – 719 с.
17. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика та її вплив на фінансово-економічну діяльність підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.04.01 / Бабяк Н.Д., Київський національний економічний ун-т. - Київ, 2004.-24 с.
18. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку / Кужельний М.В., Лінник В.Г. КНЕУ. – Київ : Вид-во Київ. Нац. екон. ун-ту 2011. – 334 с.
19. Бутинець Т. А. Основні засоби: точка зору економіста / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2012. - Вип. 2 (23). – 22-36 с. – Бібліогр. : 19 назв.
20. Mascolah J. R. Polititsal Etsonomy / J. R. Mascolah Augustus M Kelley Pubs; 5th edition, 1965. – 542 s. – Bibliogr. : s. 528 - 542
21. Нидлз Б.Н. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б.Н., Андерсон Х., Колдуэлл Д. за ред.Я.В. Соколова. – Москва: Фин. и стат, 1997. – 496 с.
22. Хендрексен Е.С.Теория бухгалтерского учета /Хендрексен Е.С., Ван Бреда М.Ф за ред.Я.В. Соколова. – Москва : Фин. и стат., 1997. – 877 с.
23. Велш Г.А.Основи фінансового обліку / Велш Г.А., Шорт Д.Г. за ред. Я.В. Соколова. – Київ: Фин. и стат., 1997. – 943 с.
24. Аренс Э.А. Аудит: учебник. / Аренс Э.А.; Дж. Лоббек за ред. Я. В. Соколова. – Киев:Фин и стат., 2001. – 264 с.
25. Самуэльсон П. Экономика / П. Саму-эльсон, В. Нордхаус ; за ред. О. Л. Пелявский. – Москва : Вил., 2008. – 314 с
26. Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / М. Ф. Ван Бреда: за ред. О. Л. Пелявский. – Москва: Фин и стат., 2000. – 576 с.

27. Міністерство Енергетики та Вугільної Промисловості України. Про затвердження Галузевих методичних рекомендацій з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції. – Вид. офіц. – Київ, 2008. – 10 с.
28. Колесник Я. В. Відтворення основних засобів: види, форми та джерела фінансування/Я. Колесник//Збірник Дніпропетровського державного аграрного університету. – 2009. – №4. – С.130–133. – Бібліогр.: 11 назв.
29. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Мінфін України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” № 318 від 31. 12. 1999 р. : прийнятий Міністерством Фінансів України 14. серп. 2013 р. – Київ : Велес, 2013. – 18 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
30. Структура ДТЕК «Павлоградвугілля» .[ Електронний ресурс] . - Режим доступу: <http://www.dtek.com/ru/our-operations/coal-production-and-preparation/pavlogradugol#.WB3cRcnHlz4> (дата звернення: 20.05.15)
31. Структура ДП «Львіввугілля»: [ Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.lvug.com.ua/> (дата звернення: 20.05.15)
32. Білецький В. С. Мала гірнича енциклопедія / В.С. Білецький ; Енциклопедія : [у 3т.] / за ред. О.Л. Пілявський. — Донецьк: Донбас, 2004. – Т.1 : Д – Й С. 520 – 540.
33. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В.М. Жук // Агроекологічний журнал. - 2012. - №2. - С. 18-23. – Бібліогр.: 5 назв.
34. Святохо Н.В.Оцінка ефективності витрат на природоохоронну діяльність промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. Ступеня канд. екон. наук : 08.00.04 / Святоха Наталя Валентинівна; М-во освіти і науки України, Східноукр. нац. ун-т ім. В.Даля. – Луганськ, 2010. – 19 с. : іл., табл., граф., формули, схеми. – Бібліогр. : с. 17 – 19 ( 21 назва).
35. Податковий Кодекс України. Кодекс України “Податковий Кодекс України” пп. 138. 3. 2. ПКУ № 2755-VI від 02. 12. 2010 р. : прийнятий Верховною Радою України. Ради України 02. Груд. 2010 р. – Київ : Велес, 2010. – 54 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
36. Бичкова О. В. Бухгалтерський облік і аудит в управлінні екологічною діяльністю вуглевидобувних підприємств. Ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Бичкова Олена Василівна; М-во освіти і науки України, Житомирський державний технологічний ун-ту — Житомир, 2015. — 23 с. : іл., табл., граф., формули, схеми. – Бібліогр. : с. 16 – 19 ( 17 назва).
37. Фоменко Г. Г. Формування соціальних витрат підприємств у процесі реалізації соціального захисту працівників / Г.Г. Фоменко // Економіка промисловості. – 2012. – №3-4 – С. 356-360. Бібліогр.: 14 назв.
38. Юрченко О.В. Звітність у системі управління соціальними витратами / О.В. Юрченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу № 2 (12). – 2011. – с. 164 – 169. Бібліогр.: 5 назв.
39. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація. Ступеня докт. екон. наук : 08.00.09



/ Жиглей Ірина Вікторівна; М-во освіти і науки України, Житомирський державний технологічний ун-ту. — Житомир, 2011. — 37 с. : іл., табл., граф., формули, схеми. — Бібліогр. : с. 27 – 34 ( 58 назва).

40. Голов С.Ф. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів: [переклад] / С.Ф. Голов; [пер. з англ. / за ред. С. Ф. Голова] // Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ): Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. – Київ, 2005. – С. 105 – 116.

41. Ernst&Young Применение МСФО 2011 / Ernst&Young; Енциклопедія: [у 3т.] / за ред. Альпина Паблішер. — Москва: Донбас, 2011 – Т.1 : Д – Й С. 520 – 540.

42. Яцунська О. С. Проблеми відображення зменшення корисності основних засобів / О.С. Яцунська // Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент. – 2012. – №. 9 (2). – С. 594-601. Бібліогр.: 7 назв.

43. Смирнов В. О. Українська та зарубіжна культура [Електронний ресурс] : навч. посіб. / В. О. Смирнов, П. В.Сергеєв, В. С. Білецький – Електрон. текст. дані (20 МБ). – Донецьк : Східний видавничий дім, 2011. – 476 с.

44. Принципи нарахування амортизації або вік вимірюється грошима [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.investadviser.com.ua/ukr/publications/3605.html>

45. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку / В.А. Кулик // ПолтаваРВВ ПУЕТ. - 2014. – с. 320 - 343. – Бібліогр.: 300 назв.

46. Безверхий К. В. Особливості моделювання облікової політики за МСФЗ. / К. В. Безверхий // Економічні науки. Сер.: Облік та аудит. – 2015. – №. 9 (2). – С. 8-10. Бібліогр.: 16 назв.

47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 “ Зменшення корисності активів ”. Мінфін України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 36 “ Зменшення корисності активів ” №929\_047 від 01. 01. 2012 р. : прийнятий Міністерством Фінансів України 01. січн. 2012 р. – Київ : Велес, 2012. – 18 с.

48. Жиглей І. В. Організаційно-методичне забезпечення економічного аналізу соціально відповідальної діяльності акціонерних товариств в частині взаємовідносин з працівниками // І.В. Жиглей, О.А. Зоріна / Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 4 (62). – 460 с. – С. 86-88. Бібліогр.: 4 назви.

49. Новий міжнародний стандарт із соціальної відповідальності ISO 26000 [Електронний ресурс]. - 2009 - Режим доступу: <http://www.bcdst.kiev.ua/index.php/news/1-latest-news/56> (дата звернення: 17.04.16). – Назва з обкладинки видання.

50. Замула І. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку екологічної діяльності в умовах стійкого розвитку економіки // І.В. Замула / Вісник Донбаської державної машинобудівної академії / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (26). – 324 с. – С. 95 – 100. Бібліогр.: 6 назв.

51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку. Мінфін України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 929\_047 від 01. 01. 2012 р. : прийнятий Міністерством Фінансів України 01. січн. 2012 р. – Київ : Велес, 2012. – 400 с.
52. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» № 996\_14 від 03. 01. 2017 р. : прийнятий Міністерством Фінансів України 16. 17. 1999 р. – Київ : Велес, 2016. – 24 с.
53. Міжнародні стандарти аудиту , надання впевненості та етики : [ пер. з англ. ] // [ Се - лезньов О. В ., Ольховікова О. Л ., Гик О. В ., Шарашидзе Т. Ц ., Юрківська Л. Й ., Куликов С. О. ]. – К . : ТОВ « ІАМЦАУ « СТАТУС », 2006. – 1152 с.
54. ДП «Шахта № 1 «Нововолинська» [ Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/doccatalog/document?id=245017798>
55. ДВАТ Шахтоуправління «Донбас» [ Електронний ресурс]. - Режим доступу:<http://smida.gov.ua/db/emitent/00174668>
56. Рудницький В. С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку екологічної діяльності в умовах стійкого розвитку економіки // В.С. Рудницький / Вісник Донбаської державної машинобудівної академії / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (26). – 324 с. – С. 95 – 100. Бібліогр.: 6 назв.
57. Україна // Аудит : навч. -метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Київський національний економічний університет ; ред. В. Я. Савченко, В.О.Зотов, С. А. Кириленко та ін. — Київ, 2003. — 268 с.
58. Бутинець Т. А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку // Т. А. Бутинець / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу./ Бухгалтерський облік, контроль (аудит) і аналіз. – 2014. – № 3 (30). – 324 с. – С. 3 – 12. Бібліогр.: 10 назв.
59. Філозоп О. В. Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві // О. В. Філозоп / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Бухгалтерський облік, контроль (аудит) і аналіз;. – 2013. – № 1 (13). – 382 с. – С. 370 – 375. Бібліогр.: 10 назв.
60. Шатохіна О. І. Бухгалтерський облік і аудит затрат виробничої діяльності підприємств вугледобувної промисловості : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Олександра Іванівна Шатохіна; М-во освіти і науки України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2006. — 20 с. : іл., табл., граф., формули, схеми. – Бібліогр.: с. 16 – 17 (6 назв).
61. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні : автореф. дис. докт. екон. наук: 08.00.09 / Олександр Юрійович Редько; М-во освіти і науки України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — Київ, 2009. — 44 с. : іл., табл., граф., формули, схеми. – Бібліогр.: с. 35 – 41 (77 назв).
62. Герасименко О. С. Методика складання консолідованої фінансової звітності та аналіз ефективності діяльності дочірніх підприємств : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Олена Сергіївна Герасименко; М-во освіти і науки

України, Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана. — Київ, 2007. — 22 с. : іл., табл., граф., формули, схеми. — Бібліогр.: с. 17 – 19 (19 назв).

63. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту / Немченко В. В., Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. ; за ред. В.В. Немченко. — Київ : Центр уч. літ-ри., 2008. — 240 с.

64. Смірнова О. М. Европейской опыт оценки эффективности внутреннего аудита в системе государственного контроля //Экономический вестник университета. Сборник научных трудов ученых и аспирантов. — 2014. — №. 23-1.

65. Good Group (International) Limited [ Електронний ресурс]. — Режимдоступу:[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-CTools-GGInt-March-2014/\\$FILE/EY-CTools-GGInt-March-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-CTools-GGInt-March-2014/$FILE/EY-CTools-GGInt-March-2014.pdf)

66. Good\_Mining\_(International)\_Limited\_2013 [ Електронний ресурс]. - Режимдоступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-good-mining-international-limited/\\$FILE/EY-good-mining-international-limited.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-good-mining-international-limited/$FILE/EY-good-mining-international-limited.pdf)

67. Krishnan J. Audit committee quality and internal control: An empirical analysis // J. Krishnan / The accounting review. — 2005. — № 2. — 755с. — С. 649 – 675. Бібліогр.: 8 назв.

68. Audit and Risk Committees News from EU Legislation and Best Practices [ Електронний ресурс] . — Режим доступу: [http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2014/10/ECCIA\\_FERMA\\_Brochure\\_v8\\_HD1.pdf](http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2014/10/ECCIA_FERMA_Brochure_v8_HD1.pdf)

69. Johnstone K. M. Client-acceptance decisions: Simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation / K. M. Johnstone // Auditing: A Journal of Practice & Theory. — 2000. — Т. 19. — №. 1. — С. 1-25. Бібліогр.: 6 назв.

70. Господарство України, 2010 рік : статистичний збірник / Держ. ком. статистики України, Упр. [Л. М. Стельмах (відп. за вип.)]. — Київ : [б. в.], 2010. — 376с.

71. Дегтяренко А. В. Тести контролю в аудиті: прикладний інструментарій і переваги від застосування // А. В. Дегтяренко / Вісник Сумського національного аграрного університету / Серія Фінанси і кредит. 2011. — №. 1. — 420 с. — С. 357 – 364. Бібліогр.: 9 назв.

72. Dey S. An exploration of managers' reasons for depreciation method choice in Egyptian companies / S. Dey, J Grinyer, D Sinclair // Journal of Applied Accounting Research. — 2009. — №. 1. — С. 20-32. Бібліогр.: 6 назв.

73. Jackson S. B., Rodgers T. C., Tuttle B. The effect of depreciation method choice on asset selling prices // Accounting, organizations and society. — 2010. — Т. 35. — №. 8. — С. 757-774.

74. Городянська Л. С. Податковий і бухгалтерський облік амортизації на підприємстві // Л.С. Городянська / Науково-практичний журнал бухгалтерський облік і аудиту / Облік: теорія і практика. 2003. — №. 2. — 220 с. — С. 12 – 18. Бібліогр.: 4 назв.

75. Küpper H. U. Which asset valuation and depreciation method should be used for regulated utilities? An analytical and simulation-based comparison // H. U. Küpper, B. Pedell / *Utilities Policy*. 2016. – vol.40.– С. 88 – 103. Бібліогр.: 6 назв.
76. Lev B. The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D // B. Lev, T. Sougiannis / *Journal of accounting and economics*. – 1996. - № 1. - С. 107-138.: Бібліогр.: 8 назв.
77. Семирягин С. В. Использование отходов угледобычи при производстве огнеупоров // С. В. Семирягин, Б. Н. Пилипенко / *Гірничий вісник*. 2014. – №. 97. – 330 с. – С. 244 – 247. Бібліогр.: 10 назв.
78. Березовий М. І. Комплексний аналіз переробної спроможності збагачувальної фабрики // М. І. Березовий, В. В. Малашкін, Н. В. Руденко / *Транспортные системы и технологии перевозок*. - 2013. – №. 6. – 80 с. – С. 10 – 13. Бібліогр.: 3 назв.
79. Бачинський В. І. Позабалансовий облік у сучасній інформаційній системі підприємства // В. І. Бачинський, Н. Є. Білинська / *Електронний науковий архів Науково-технічної бібліотеки Національного університету «Львівська політехніка» / Проблеми економіки та управління*. 2012. – №. 725. – 416 с. – С. 247 – 253. Бібліогр.: 15 назв.
80. Закон України. Закон України «Про вугільну промисловість». №996-ХІВід 15. 07. 1999 р. : прийнятий Міністерством енергетики та вугляної промисловості України 01. січн. 2007 р. – Київ : Велес, 2007. – 34 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
81. Збірник матеріалів регіональної науково-практичної конференції до 10-ї річниці кафедри «Економіка і менеджмент» : тези доп., 13 груд. 2007 р., Красноармійськ / КП ДонНТУ. – Донецьк : ДонНТУ , 2007. – С. 130 – 133
82. Гаврюк Г. Ф. Планування гірничих робіт та маркшейдерський контроль оперативного обліку видобутку корисної копалини: посіб. для студ. Маркшейдерії / Дніпропетровськ. Національний гірничий університет Гаврюк Г. Ф., Антипенко Г. О., Ніколаєва Т. Г. – Дніпропетровськ, 2008. – 45 с.
83. Бондаренко В. И. Технология подземной разработки пластовых месторождений полезных ископаемых / В. И. Бондаренко, А. М. Кузьменко, Ю. Б. Грядущий, В. А. Гайдук, О. В. Колоколов; И.о. Нац. горный ун-т;– Дніпропетровськ, 2003.– 643 с. : іл.. – Бібліогр. : с. 622 - 643
84. Бойко Н. Г. Підвищення навантаження на лаву і поліпшення сортового складу вугілля без додаткових витрат / М.Г. Бойко, Є.М. Бойко; РВА ДонНТУ. - Донецьк, 2003.– 80 с. : іл.. – Бібліогр. : с. 78 - 80
85. Касьянова В. О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку // В. О. Касьянова / *Економічний вісник Донбасу / Серія Фінанси*. 2013. – №. 2. – 232 с. – С. 117 – 122. Бібліогр.: 1 назв.
86. Kim S., Ko W., Youn. S., Gao R., Chung Y., Bang S. Advanced analysis amortization expenses for commercial Pyroprocess fund in Korea // S. Kim, W. Ko, S. Youn, R. Gao, Y. Chung, S. Bang / *nucleartechology*. – 2016.– 810 с. – С. 733 – 743. Бібліогр.: 26 назв.

87. Хижняк Л. Т. Новые нормы амортизации как способ обеспечения шахт современным оборудованием // Л.Т. Хижняк, Н.В. Шемякина, А.А. Пономаренко / Экономика промышленности. - 2009. – №. 2 (45) – 220 с. – С. 156 - 167. Бібліогр.: 12 назв.
88. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 / Барановська Т. В. ; Нац. аграр. ун-т.. – Київ, 2005. – 21с.
89. Чорнявська Т. М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності // Т.М. Чорнявська / Облік і фінанси АПК. - 2012. – №. 1. – 230 с. – С. 82 – 85. Бібліогр.: 6 назв.
90. Відомства та державні підприємства ПЕК станом на 01.01.2016 р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/article?art\\_id=244915310](http://mpe.kmu.gov.ua/minugol/control/uk/publish/article?art_id=244915310)
91. Кодекс України. Цивільний кодекс України. № 435-15 від 02.11.2016 р. : прийнятий Верховною Радою України 16. січн. 2003 р. – Київ : Велес, 2016. – 21 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
92. Кодекс України. Коментар до Цивільного кодексу України гл. 24. №435-15 від 02. 11 2016 р. : прийнятий Верховною Радою України 16. січн. 2003 р. – Київ : Велес, 2016. – 21 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
93. Кодекс України. Господарський кодекс України ст. 134. № 436-IV від 16. 01 2003 р. : прийнятий Верховною Радою України 16. січн. 2003 р. – Київ : Велес, 2016. – 12 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
94. Типова форма ОЗ-12. Відомість нарахування зносу на основні засоби № 125/70 від 02. 12. 1997. Затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України, Державного комітету статистики України
95. Стогній О. В. Математична модель оптимізації впровадження передової техніки у вуглевидобувній галузі України // О. В. Стогній, В. М. Макаров, М. І. Каплін, Т. Р. Білан / Проблеми загальної енергетики. 2012. – №. 2. – 70 с. – С. 27 – 34. Бібліогр.: 4 назв.
96. Чукаєва І. К. проблеми реформування вугільної промисловості та комплексного використання природних ресурсів // І. К. Чукаєва / Економіка пром-сті. 2007. – №. 2. – 70 с. – С. 32 – 38. Бібліогр.: 2 назв.
97. Типова форма ОЗ-1. АКТ приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів № 352 від 29. 12. 1995. Затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України, Державного комітету статистики України.
98. Потапенко В. Г. Формування зеленої економіки в Україні як альтернативний сценарій інтеграції до європейського економічного простору // В. Г. Потапенко / Економіка та держава. 2012. – №. 9. – 132 с. – С. 51 – 53. Бібліогр.: 5 назв.
99. Папінко В. З. Природоохоронні витрати в системі бухгалтерського обліку : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 / Папінко В. З. ; Тернопільській ак. нар. госп. – Тернопіль, 2004. – 21 с.

100. Кірсанова Т. О. Екологічний контролінг в системі управління підприємством : дис. канд. екон. наук : 08.08.01 / Кірсанова Тетяна Олександрівна.; М-во освіти і науки України, Сумський держ. ун-т. – Суми, 2004. – 180 с. : іл. – Бібліогр.: с. 168 - 188 (162 назви).
101. Корнеєва Т. І. Теоретичні основи обліку витрат на природоохоронну діяльність за центрами відповідальності на вуглевидобувних підприємствах // Т. І. Корнеєва / Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіонів. 2012. – 132 с. – С. 187 – 191. Бібліогр.: 7 назв.
102. Гавриленко В. А. Формування механізму організації обліку результатів екологічної діяльності вуглевидобувних підприємств // В. А. Гавриленко, О. В. Бичкова / Економіка: реалії часу. 2014. № 3 (13). – 232 с. – С. 87-93. Бібліогр.: 9 назв.
103. Вугільна промисловість України і Польщі: сучасний стан та перспективи / Володимир Білецький, Анна Козловська // Схід. – 2008. – № 7. – С. 3–10.
104. Основи хімії і фізики горючих копалин. / В. І. Саранчук [та ін.]; Донецьк: Східний видавничий дім, 2008. – с. 815.- Бібліограф.: с. 810 - 813
105. Кириченко В. В. Методика обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів (на прикладі промислових підприємств Вінницької області): автореф. канд. екон. наук : 08.06.04 / Кириченко Валентина Володимирівна.; М-во освіти і науки України, Київ. нац. екон. ун-т. – Київ, 2004. – 21 с. : іл. – Бібліогр.: с. 17 - 19 (12 назви).
106. Васюкова, Г.Т. Екологія / Г. Т. Васюкова, О. І. Грошева ; - Київ : Кондор, 2009. - 524 с. : іл.. – Бібліогр.: с. 502 – 518
107. Гавриленко О.П. Екогеографія України : навч. посіб. / О. П. Гавриленко.– Київ : Рекомендован МОН. – 2008. – 646 с.
108. Буркинський Б. В. Екологічно чисте виробництво: наукові засади впровадження та розвитку // Б. В. Буркинський / Вісник національної академії наук України. 2006. – №. 5. – 80 с. – С. 11 – 17. Бібліогр.: 2 назв.
109. Глухова О. О. Формування інноваційної стратегії використання шахтних вод: дис. канд. екон. наук : 08.08.01 / Глухова Олена Олександрівна.; М-во освіти і науки України, Ін-т економіки пром-сті НАН України. – Донецьк, 2005. – 193 с.
110. Удалов І. В. Вплив “мокрої” консервації шахт на еколого – радіаційний стан навколишнього природного середовища (на прикладі луганської області): автореф. канд. техн. наук : 26.06.01 / Ігор Вікторович Удалов.; М-во освіти і науки України, Укр. НДІ екол. Пробл.. – Харків, 2007. – 19 с. : іл. – Бібліогр.: с. 16 - 17 (10 назви).
111. Лозинський В. Г. Аналіз сучасних методів отримання даних для визначення об’ємів відходів та донних відкладів // В. Г. Лозинський / Вісник Львівської політехніки / Фотограмметрія, геоінформаційні системи та картографія. 2015. – №. 2 (30). – 98 с. – С. 87 – 97. Бібліогр.: 58 назв.
112. Закон України. ЗУ «Про охорону навколишнього природного середовища». № 1264-12 від 25. 06 1991 р. : прийнятий Верховною Радою

України 01. січн. 2016 р. – Київ : Велес, 2016. – 7 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).

113. Ланговий В. О. Стратегічні напрямки розвитку ремонтної бази вугільної промисловості України // В. О. Ланговой / Економічний простір. 2008. – №. 12 (1). – 162 с. – С. 119 – 129. Бібліогр.: 4 назв.

114. Типова форма ОЗ-2.Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів № 352 від 29. 12. 1995. Затверджено наказом Головного управління Державного казначейства України, Державного комітету статистики України.

115. Кириченко В. В. Ремонт основних засобів: документальне оформлення та облік // В. В. Кириченко / Бухгалтерський облік і аудит. 2004. – №. 2 – 162 с. – С. 38-44. Бібліогр.: 6 назв.

116. Податковий Кодекс України. Кодекс України “Податковий Кодекс України” п. 146. 11 та 146. 12 № 2755-VI від 02. 12. 2010 р. : прийнятий Верховною Радою України. Ради України 02. Груд. 2010 р. – Київ : Велес, 2010. – 54 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).

117. ПАТ «Шахта імені А.Ф. Засядько». - Баланс на 31 грудня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:[http://www.zasyadko.net/images/stories/pdfinfo/zas\\_rik\\_2013\\_04/balans1.pdf](http://www.zasyadko.net/images/stories/pdfinfo/zas_rik_2013_04/balans1.pdf)

118. Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України: матеріали Міжнар. конф., 11–12 груд. 2012 р., Кам'янець-Подільський, Україна / Подільський держ. Аграр. Техн. ун-ту [та ін.]. – Кам'янець-Подільський, 2012. – 278 с. – Парал. тит. арк. англ.

119. Товма Л. Ф. Еколого-економічна складова в концепції сталого розвитку України / Л. Ф. Товма // Бізнес-інформ. 2012. – №. 2 – 180 с. – С.141-144. Бібліогр.: 12 назв.

120. Закон України. ЗУ «Про підвищення престижності шахтарської праці». № 345-VI від 02.09.2008р. : прийнятий Каб. Мін. України 06. груд. 2016 р. – Київ : Велес, 2016. – 12 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).

121. Близнюк В. В. Людський капітал як фактор економічного розвитку // В. В. Близнюк / Економіка і прогнозування. 2005. – №. 2 – 205 с. – С. 64 - 74. Бібліогр.: 29 назв.

122. Публичное акционерное общество «Шахта ім. А Ф Засядько» — угледобывающее предприятие. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bp.ubr.ua/profile/shahta-im-zasiadko>

123. Про роботу регіонального відділення ФДМУ по Львівській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.spfu.gov.ua/userfiles/files/Lviv\\_analit\\_dovid\\_2015.pdf](http://www.spfu.gov.ua/userfiles/files/Lviv_analit_dovid_2015.pdf)

124. Дорош Н. І. Методологія і організація / Н. І. Дорош. – Київ : «Знання», 2000. – 402 с.: іл. – Бібліогр.: с. 390 – 402

125. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація: монографія //Тернопіль: Економічна думка. – 2000. – Т. 103.

126. Кравченко В. В. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання // В. В. Кравченко / Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. – №. 17 – 465 с. – С. 434 - 437. Бібліогр.: 12 назв.
127. Барановська В. Г. До питання організації внутрішнього аудиту / В. Г. Барановська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2013. – №. 3 (68) – 270 с. – С. 243-247.: Бібліогр.: 8 назв.
128. Иванов Г.В. Оценка системы внутреннего контроля при аудите / Г. В. Иванов // Экономический вестник Донбасса. 2012. – №. 4 (30) – 240 с. – С. 120-124.: Бібліогр.: 7 назв.
129. Міжнародний стандарт аудиту 610«Розгляд роботи внутрішнього аудиту». № 1772 від 05.06.2014 р. : прийнятий Мін. юст. України 30. лип. 2014 р. – Київ : Велес, 2014. – 14 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).
130. Коблянська Г. Ю. Оцінка ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту / Г. Ю. Коблянська, М. О. Вовк // Облік і фінанси АПК. 2011. – №. 2 (30) – 320 с. – С. 77-81: Бібліогр.: 11 назв.
131. Чуєнков А. Є. Необхідність створення внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю / А. Є. Чуєнков // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. -№. 17 – 114 с. – С. 69-72: Бібліогр.: 5 назв.
132. Аудит: [учебное пособие] / П.Н. Майданевич [та ін.] ; Донецк ООО “Юго-Восток, Лтд”, 2005. – 395 с. – Бібліогр.: с.378 - 392.
133. Організація та методика проведення аудиту [навч .- практ . посіб] / В. В. Сопко [та ін.] ; Киев, Знання 2006. – 576 с. – Бібліогр.: с. 558 - 574.
134. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>
135. Сафонов Т. І. Поняття і сутність внутрішнього аудиту в системі управління підприємством / Т. І. Сафонов // Незалежний аудитор. – 2013. -№.4 – 114 с. – С. 64-68.: Бібліогр.: 16 назв.
136. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: Методологія та організація: автореф. докт. екон. наук : 08.00.09 / Каменська Тетяна Олександрівна.; М-во освіти і науки України, Нац. ак. стат, обл. та ауд. України. – Київ, 2011. – 42с.: іл. – Бібліогр.: с. 33 - 39 (60 назви).
137. Внутрифирменные стандарты аудита: [учебное пособие] / Э.А. Сиротенко.; МоскваКнорус 2007. – 240 с. – Бібліогр.: с.217 - 219.
138. Петренко Н. І. Середовище контролю: поняття, природа, соціальна цінність / Н. І. Петренко, Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. -№. 2 (20) – 410 с. – С.371-384.: Бібліогр.: 23 назв.
139. Rezaee Z. Continuous auditing: the audit of the future // Z. Rezaee, R. Elam, A. Sharbatoghlie / Managerial Auditing Journal. – 2001.– №. 3. – 210 с. - С. 150-158.: Бібліогр.: 12 назв.



140. Назарова Г. В. Процедура проведення аудита персонала на основе учета возможных рисков / Г. В. Назарова, Е. С. Лебединская // Бизнес Информ – 2012. -№. 8 – 236 с. – С. 117-120.: Бібліогр.: 9 назв.

141. Діденко С. В. Модель управління ризиком аудиторської діяльності / С. В. Діденко // Економіка і регіон. – 2009. -№. 1 – 186 с. – С. 139-142.: Бібліогр.: 7 назв.

142. Перепелиця О. Л. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту та проблеми його розвитку в сучасних умовах господарювання / О. Л. Перепелиця, І. А. Ангеліна // Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіону – 2010. – №. 1 – 320 с. – С. 310-313.: Бібліогр.: 3 назв.

143. Вигівська І. М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика: автореф. кан. екон. наук: 08.00.09 / Вигівська Ірина Миколаївна; М-во освіти і науки України, Житомирський держ. техн. ун-ту. України. – Житомир, 2010. – 23 с. : іл. – Бібліогр.: С. 16 - 18 (22 назви).

144. Пиріжок Є. С. Поняття основні засоби та канали їх вибуття на підприємстві / Є. С. Пиріжок, Н. Т. Кулікова // Міжнародний збірник наукових праць – 2012. -№. 2 (20) – 408 с. – С. 397-405.: Бібліогр.: 38 назв.

145. Гнилицька Л. В. Особливості визнання та порядок обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / Л. В. Гнилицька // Фінанси, облік і аудит – 2010. -№. 15 – 302 с. – С. 227-235.: Бібліогр.: 6 назв.

146. Наумчук О. А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: автореф. докт. екон. наук : 08.06.04 / Намчук Ольга Анатоліївна.; М-во освіти і науки України, Львівська комер. ак. України. – Львів, 2015. – 20 с. : іл. – Бібліогр.: с. 17 - 18 (13 назви).

147. Федоронько Н. І. Основні підходи до амортизації необоротних матеріальних активів та їх облікові записи / Н. І. Федоронько // Проблемы материальной культуры Экономические науки – 2012. -№. 15 – 118 с. – С. 76-79.: Бібліогр.: 11 назв.

148. Сметанко О. В. Внутрішній аудит основних засобів в акціонерних товариствах України / О. В. Сметанко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2016. – №. 1 (55). – 320 с. – С. 155-160.: Бібліогр.: 17 назв.

149. Шуліка Ю. О. Удосконалення обліку й аудиту основних засобів на прикладі підприємства ДП “ГІРНИК”/ Ю. О. Шуліка, О. Г. Лищенко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. - 2010. - № 4. - 320 С. 201-205: Бібліогр.: 8 назв.

150. Петренко С. М. Внутрішній аудит як напрям модифікації систем контролю / С. М. Петренко // Вісник ДонНУЕТБухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №. 3 (55) - 408 С. 395-404: Бібліогр.: 11 назв.

151. Філозоп О. В. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація і методика: автореф. кен. екон. наук : 08.00.09 / Філозоп Олег Володимирович.; М-во освіти і науки України, Житомирський держ. техн. ун-ту. – Житомир, 2010. – 22 с. : іл. – Бібліогр.: с. 17 - 19 (15 назви).

152. Нападовська Л. В.. Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств : дис. докт. екон. наук : 08.06.04 / Нападовська Любов Василівна; М-во освіти і науки України, Київський національний економічний ун-т. – Київ, 2002. – 437 с. : іл. – Бібліогр.: с. 408–432 (103 назви).

153. Романів Р. В. Використання дискримінантного аналізу у методиці проведення внутрішнього аудиту / Р. В. Романів // Наука молода : зб. Наук. праць молодих вчених Терноп. Держ. Екон. ун-ту. – Тернопіль. – 2006. – №. 5 (55) - 208 С. 115-117: Бібліогр.: 4 назв.

154. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту / Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М.: за ред. Б. Ф. Усач. – Київ : Знання., 2006. – 295 с.

155. Collier P. M. Risk and management accounting: best practice guidelines for enterprise-wide internal control procedures // P. M. Collier, A. J Berry, G. T Burke / Aston Business School. – 2012. – №. 3 (55) - 108 С. 2-8: Бібліогр.: 7 назв.

156. Сметанко О. В. Оцінка службою внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в акціонерних товариствах України // О. В. Сметанко / Вісн. Сум. держ. ун-ту. Сер. Економіка. – 2011. – № 3 - 208 С. 137-150.: Бібліогр.: 12 назв.

157. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень». № 1772 від 15.12.2013 р. : прийнятий Мін. юст. України 15. груд. 2013 р. – Київ : Велес, 2013. – 81 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).

158. Вовк О. О. Класифікація гірничих ударів / О. О. Вовк // Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». Серія «Гірництво». – 2011. – №. 21 - 196 С. 12-22: Бібліогр.: 3 назв.

159. Бондар М. І. Аудит в АПК [Навч. посібник] / Бондар М. І. – Київ : КНЕУ., 2003. – 188 с.

160. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студ. вузів спец. “Облік і аудит”/ Бутинець Ф. Ф. – Житомир : Рута., 2005. – 512 с.

161. Аренс Э. А. Аудит / Аренс Э. А., Лоббек. Д-ж К. – Москва : Фінанси та статистика 2007. – 330 с.

162. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація: [Навч. посібник] / Гордієнко Н. І., Харламова О. В. та ін. – Тернопіль : ТНТУ., 2007. – 162 с.

163. Виноградова М. О. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку / О. О. Вовк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – № 18 (2). - С. 63-70.: Бібліогр.: 6 назв.

164. Дорошенко О. О. Система внутрішнього контролю та її елементи як об'єкти дослідження в процесі аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / О. О. Дорошенко // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Вип. – 2009. – №. 4 - 180 С. 73-76.: Бібліогр.: 8 назв.

165. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація. : автореф. докт. екон. наук : 08.00.09 / Каменська Тетяна Олександрівна ; М-во

освіти і науки України, Нац. ак. стат. обл. та ауд. – Київ, 2011. – 42 с. : іл. – Бібліогр.: с. 33–39 (60 назв.).

166. Білуха М. Т. Аудит у бізнесі: [Посіб. Для бізнесменів.] / Білуха М. Т. – Дніпропетровськ : Преском., 1994. – 236 с.

167. Редько О.О. Процедури аудиту як основа професійної практики / О. О. Редько, К. О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №. 6. – 60с. – С. 45-50.: Бібліогр.: 6 назв.

168. Ліщинська Л. Б. Зміст і роль аудиторських процедур у системі незалежного фінансового контролю /Л. Б. Ліщинська, Ю. В. Василенко //Руснаука. – 2012. – 29. – 185-189: Бібліогр.: 5 назв.

169. Рудницький В. С. Аудит / Рудницький В. С. – Львів : СВІТ., 2002. – 295 с.

170. Чернелевський Л. М. Аудит / Чернелевський Л. М., Беренда Н. І. – Київ : Міленіум., 2002. – 315 с.

171. Робертсон Дж. Аудит / Робертсон Дж.. – Москва : KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

172. Cole-Baker J. R. The role of the independent technical audit in raising finance / J. R. Cole-Baker, G. J. Bowyer // JOURNAL-SOUTH AFRICAN INSTITUTE OF MINING AND METALLURGY. – 1998. – №. 98 - 410 С. 317-326.: Бібліогр.: 15 назв.

173. Офіційний сайт компанії Донецьксталь / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://donetsksteel.com/ru/company/coal/pokrovskoe>

174. PCAOB Auditing Standard No. 15 / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/auditing\\_standard\\_15.aspx](https://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/auditing_standard_15.aspx)

175. CPA Canada Assurance Standards 1052 Audit procedures for obtaining audit evidence / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/1052.shtm>

176. Аудиторські докази: Федеральний стандарт аудиторської діяльності (ФСАД 7/2011). № 99н від 30.01.2012 р. : прийнятий Мінфін Росії 30. 01.2012 р. – Москва, 2012. – 14 с. – (Серія видань “Офіційний документ”).

177. Легенчук С. Ф Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід. / С. Ф Легенчук, К. О. Вольська, О. В. Вакун. – Івано-Франківськ : Видавець Кушнір Г. М., 2016. – 228 с.

178. Deloitte [Електронний ресурс]:– 2017 – Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/uk/en.html> (дата звернення: 20.12.16). – Назва з екрана.

179. PwCУкраїна [Електронний ресурс]:– 2017 – Режим доступу: <http://www.pwc.com/ua/ru.html> (дата звернення: 21.12.16). – Назва з екрана.

180. EYGlobalreview 2016 [Електронний ресурс]:– 2017 – Режим доступу: <http://www.ey.com/gl/en/about-us/our-global-approach/global-review> (дата звернення: 21.12.16). – Назва з екрана.

181. KPMG [Електронний ресурс]:– 2017 – Режим доступу: <https://home.kpmg.com/ua/ru/home.html> (дата звернення: 21.12.16). – Назва з екрана.

182. Бортник Н. А. и др. Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві. – 2009.

183. Івахненко С. В. Використання аналітичних процедур для підвищення ефективності аудиту / С. В. Івахненко, Т. В. Іськович // Магіструм: збірник наукових праць Національного університету «Києво-Могилянська академія». Серія: Економічні науки. – 2005. . – №. 6 – 240 с. - С.45-50.: Бібліогр.: 17 назв.

184. Подолянчук О. А. Сутність процедур одержання аудиторських доказів / О. А. Подолянчук // Економічний часопис. – 2014. – №. 1-2 – 310 с. - С. 240-249 : Бібліогр.: 14 назв.

185. Утенкова К. О. Аудит основних засобів підприємств АПВ в контексті вимог Міжнародних стандартів аудиту // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1347/35>. – 2012.

186. Михальчишина Л. Г. Зміст та завдання аналітичних процедур в аудиті / Л. Г. Михальчишина // Економічні науки. – Серія: Облік і фінанси. – 2011. – №. 8 (29). – 208 с. – С. 57-61.: Бібліогр.: 4 назв.

187. Проскуріна Н. М. Аналітичні процедури як детермінанти підвищення якості сучасного професійного аудиту // Фінансова система України: зб. наук. праць. – 2010. – Вип. – 2010. – Т. 15. – С. 217-223.

188. Сук Л. К. Аудиторські процедури для одержання доказів // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №. 1. – С. 81-84.

189. Бондар В. П. Аудиторські процедури та проблеми їх розробки // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2017. – №. 1 (43).

190. Макурін А. А. Проблеми облікового забезпечення господарських операцій в контексті євроінтеграції України / А. А. Макурін // Науковий журнал Бізнес Інформ – 2014. – №. 11 – 208 с. – С. 233 -238.: Бібліогр.: 10 назв.

191. Макурін А. А. Бухгалтерський облік і аудит вуглевидобувної промисловості в умовах євроінтеграції України: Менеджмент, Маркетинг, Предпринимательство: Содействие устойчивому развитию, 25-26 декабря 2014 г, Україна / Нац.гірн ун-т., Днепропетровск – Коттбус, 2014. – 80 - 82с.

192. Макурін А. А. Проблеми обліку господарських операцій з євроінтеграцією України.: Нова економічна політика на світовому, державному та регіональному рівнях. Міжнародна науково-практична конференція 21-22 листопада 2014 року Одеса. – С. 110-112.

193. Макурін А. А. Проблеми обліку накладних витрат на сучасному підприємстві: Інструменти лібералізації та спрощення світової торгівлі: Міжнародний і національний аспекти. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції 28. 11. 2014. Дніпропетровськ АМСУ. - С. 83-85.

194. Макурін А. А. Принципи бухгалтерського обліку і аудиту витрат підприємств вуглевидобувної промисловості у країнах Європи / А.А. Макурін, О. М. Петрук // Економічний простір: Збірник наукових праць. – 2015. – №. 97. – 225 с. – С. 222-232 : Бібліогр.: 8 назв.

195. Макурін А. А. Проблеми нормативного регулювання бухгалтерського обліку у вуглевидобувній промисловості / А. А. Макурін // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – №. 11 – 220 с. – С. 155 – 158.: Бібліогр.: 10 назв.

196. Макурін А. А. Обліково-аналітичні проблеми на вуглевидобувних підприємствах в умовах євроінтеграції України / А. А. Макурін, О. М. Петрук // Науковий журнал Економічний часопис ХХІ. – 2015. – №9-10. – 118 с. – С.111 – 115.: Бібліогр.: 10 назв.

197. Макурін А. А. Проблеми бухгалтерського обліку основних засобів у вуглевидобувній галузі / Макурін А. А. // Облік, аналіз та аудит в контексті Європейської інтеграції України: монографія / за заг. Ред. Пашкевич М.С.; М-во освіти і науки України; Нац. Гірни. Ун-т. Дніпропетровськ.: НГУ, 2015. – 361 с. – с. 130-167.: Бібліогр.: 37 назв.

198. Макурін А. А. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управління витратами підприємств вуглевидобувної промисловості в контексті євроінтеграції України: Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ-му столітті (6-7 листопада, м. Житомир 2015): тези виступів Міжнар. наук-практ. конф. – Житомир: Вид. О.О. Євнюк. 2015. – 316с. – с. 226-228.: Бібліогр.: 4 назв.

199. Макурін А. А. Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах вуглевидобувної промисловості України : Розвиток національної економіки: теорія і практика: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 3-4 квітня 2015 року, проведеної на базі ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника», м. Івано-Франківськ: Крок, 2015. – Ч.3. – 410с. – С. 270-271.: Бібліогр.: 4 назв.

200. Макурін А. А. Обґрунтування типів основних засобів для обліково-аналітичного забезпечення їх передачі між підприємствами інтегрованого вуглевидобувного об'єднання / А. А. Макурін, М. С. Пашкевич // Науковий журнал Бізнес Інформ – 2015. – № 10 – 320 с. – С. 304 -310 : Бібліогр.: 10 назв.

201. Макурін А. А. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення вуглевидобувної промисловості в контексті євроінтеграції України : Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: збірник матеріалів 11 Міжнар. Наук.-практ.конф. (26 лютого 2015.; м. Київ) / вип. 2015.- 632 с. – С. 96-99.: Бібліогр.: 6 назв.

202. Макурін А. А. Принципи бухгалтерського обліку на вуглевидобувних підприємствах в країнах Європи : Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали 12-ї Міжнародної науково-практичної конференції: Черкаси, 13-15 травня 2015р. / відп. ред. О.В. Долгальова; М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2015. 146с. – С. 24-26.: Бібліогр.: 6 назв.

203. Макурін А. А. Удосконалення обліку амортизації основних засобів виробничим методом на гірничодобувних підприємствах/ А.А. Макурін, М.С. Пашкевич // Науковий журнал Економічний часопис ХХІ 2016 –№ 9-10. – 102. - С 95 – 99.: Бібліогр.: 22 назв.

204. Макурін А. А. Особливості організації обліку готової продукції з метою удосконалення розрахунку амортизації основних засобів на вуглевидобувних підприємствах / А.А. Макурін // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Науки: економіка, політологія, історія. – 2016. – № 4 (236). – 256 с. – Мови: укр., рос., англ. – С. 177 – 190 : Бібліогр.: 10 назв.

205. Макурін А. А. Удосконалення методики розрахунку амортизації на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості / А.А. Макурін // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Випуск Ужгород, 2016 – 1(47). с. 478. – С. – 469 – 474. Бібліогр.: 8 назв.

206. Макурін А. А. Бухгалтерський облік соціальної діяльності підприємств вуглевидобувної промисловості / А.А. Макурін // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : II Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 30 листопада 2016р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. нац. тех-нол. ун-т, 2016. – С. 91-92. Бібліогр.: 4 назв.

207. Макурін А. А. Природоохоронний облік на підприємствах вуглевидобувної промисловості : International Scientific Conference Economy and Society: modern foundation for human development: Conference Proceedings, Part2, October 31, 2016. Leipzig, Germany: Baltija Publishing. 272pages.- С. 171-173. Бібліогр.: 6 назв.

208. Макурін А. А. Удосконалення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості / А.А. Макурін // Науковий вісник Одеського національного університету. – Серія: економіка – 2016. – № 9 (51). 160 с. - С 137 – 142.: Бібліогр.: 12 назв.

209. Макурін А. А. Впровадження служби з внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості / А.А. Макурін // економіка. – 2016. – № 11 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5360>. Бібліогр.: 9 назв.

210. Макурін А. А. Розвиток внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості : Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткуванню: тези виступів Міжнар. Наук.- практ. конф. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. – 284 с. – С. 207.: Бібліогр.: 6 назв.

Наукове видання

**МАКУРІН Андрій Андрійович**

**ОБЛІК ТА АУДИТ ВИТРАТ НА МОДЕРНІЗАЦІЮ ОСНОВНИХ  
ЗАСОБІВ ВУГЛЕВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Монографія

Друкується в редакції автора.

Підписано до друку 18.10.2016. Формат 30 x 42/4  
Папір офсетний Ризографія. Ум. друк. акр. 7,1.  
Обл.-вид. арк. 7,1. Тираж 25 пр. Зам. №

Підготовлено до друку та видруковано  
у Державному ВНЗ «Національний гірничий університет».  
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру  
ДК № 1842 від 11.06.2004.

49005, м. Дніпро, просп. Д. Яворницького, 19