

УДК 657.471:621

ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ВУГЛЕВИДОБУВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ У КРАЇНАХ ЄВРОПИ**Петрук О.М., д.е.н.***Житомирський державний технологічний університет***Макурін А.А.***ДВНЗ «Національний гірничий університет»*

В статті обґрунтовано сутність і особливості формування принципів бухгалтерського обліку і аудиту витрат підприємств вуглевидобувної промисловості у країнах Європи. Проведено аналіз та виділені основні чинники, які впливають на формування принципів бухгалтерського обліку. Досліджено, як саме формується фінансова звітність в країнах Європи. На наш погляд, з процесами євроінтеграції України та за для залучення іноземних інвесторів в вітчизняну вуглевидобувну галузь модель бухгалтерського обліку та модель формування фінансової звітності на підприємствах вуглевидобувної промисловості в нашій державі повинні бути змінені та стати ідентичними до інших економічно розвинених країн, щоб відповідати інформаційним потребам інвесторів. Міжнародні стандарти обліку відкриють для вітчизняних вуглевидобувних підприємств міжнародний ринок капіталу, оскільки формування фінансової звітності відповідно міжнародним стандартам відрізняється від вітчизняної фінансової звітності більшою інформативністю для користувачів. Напрямок подальших досліджень повинен принести механізм переходу обліку на вітчизняних підприємствах, згідно національних положень бухгалтерського обліку П(с) БО до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку МСБО та формування фінансової звітності на вітчизняних вуглевидобувних підприємствах, згідно IFRS.

Ключові слова: принципи бухгалтерського обліку, корисні копалини, облік на вуглевидобувних підприємствах

UDC 657.471:621

PRINCIPLES OF ACCOUNTING AND AUDIT COSTS OF ENTERPRISES OF COAL-MINING INDUSTRY IN EUROPE**Petruk O.M., Doctor of Economics***Zhytomyr State Technological University***Makurin A.A.***National Mining University*

The article justifies the essence and peculiarities of developing the principles used for accounting and auditing the costs incurred by mining companies in European

© Петрук О.М., д.е.н., Макурін А.А., 2015

countries. The analysis is undertaken and main factors impacting the development of accounting principles are outlined. The framework for developing the financial statements in European countries is investigated. From our perspective, the process of European integration of Ukraine and involvement of investors into the domestic mining industry require the model of financial accounting and the model of financial statement development used by domestic mining companies to be synchronized with those of other developed countries so that investors can obtain complete information. International accounting standards will open the international capital market for Ukrainian mining companies since financial statements developed in accordance with them are quite different from those crafted according to the domestic standards due to the provision of complete information to users. Further research will be focused on the mechanism allowing Ukrainian companies to transfer from national accounting standards to international ones.

Keywords: accounting principles, minerals, accounting for coal mines

Актуальність проблеми. Для визначення принципів бухгалтерського обліку і аудиту витрат підприємств вуглевидобувної промисловості у країнах Європи необхідно 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, вадами та перевагами. Виділяють дві основні моделі в регулюванні облікових правил: перша модель полягає у тому, що ведення бухгалтерського обліку визначено законодавчими актами. Друга модель передбачає, що «можна робити все, що не заборонено законом». В другій моделі правила регулювання, складання обліку і звітності визначається та регулюється професійними бухгалтерами, а не юристами, як за першою моделлю. При жорсткій регламентації обліку, яка належить до першої моделі бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку втрачає свою гнучкість, а при використанні другої моделі – бухгалтерський облік оперативно відображає зміни умов підприємницької діяльності. Використання першої чи другої моделі залежить від орієнтації бухгалтерського обліку на макроекономіку чи мікроекономіку [6]. Тому дослідження принципів бухгалтерського обліку і аудиту витрат підприємств вуглевидобувної промисловості у країнах Європи є актуальною темою.

Аналіз останніх наукових досліджень. В ефективному функціонуванні вітчизняної вугільної галузі присвячено праці відомих науковців і практиків, таких як: О.І. Амоша, Б.О. Білецький, Є.Н. Братков [9]. У минулих роках організацію бухгалтерського обліку досліджували такі науковці, як А.М. Кузьминский, В.В. Сопко. Однак, науковці не можуть прийти до єдиної думки, який саме буде застосовано механізм переходу від П(с) БО до МСБО та за якими критеріями слід вважати перехід успішним чи неможливим.

Метою роботи є визначення розбіжностей функціонування моделей бухгалтерського обліку, які впливають на формування принципів ведення бухгалтерського обліку на підприємствах.

Викладення основного матеріалу дослідження. В теперішній час функціонують різні стандарти формування фінансової звітності, але одними з найпоширеніших є моделі обліку США - GAAP USA та IFRS – міжнародні стандарти фінансової звітності [7]. 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 такі країни, як: Франція та Німеччина, а такі країни, як: Греція, Бельгія, Данія, – використовують IFRS. Для того щоб зрозуміти принципи, покладені у основу цих моделей, розглянемо їх відмінності. Нижче наведено три основні розбіжності IFRS та GAAP USA.

Перша розбіжність IFRS та GAAP USA полягає у відображенні знецінення необоротних активів, що пов'язане з методикою визначення поточної вартості необоротного активу. Відповідно GAAP USA актив вважається знеціненим, якщо надходження коштів від його вибуття не враховує знецінення цих самих грошових коштів. Відповідно IFRS знецінення активу порівнюють з двома показниками: перший – вартість майбутніх грошових потоків від його використання та другий – чиста приведена вартість реалізації, якщо балансова вартість активу перевищує меншу з вказаних величин, то він визнається знеціненим.

Друга розбіжність полягає в двох основних відмінностях пов'язаних з основними засобами. Перша відмінність полягає у різних підходах 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 IFRS дозволяється включення в вартість основних засобів відсотків за позиками на їх придбання, у той час, коли згідно GAAP USA це не передбачено.

Третя розбіжність належить до визначення вартості нематеріальних активів. Відповідно IFRS використовувати метод переоцінки для подальшого визначення вартості нематеріального активу дозволено, якщо існує ринок таких активів та їх справедливу вартість можна надійно та точно виміряти й оцінити. В GAAP USA дооцінка нематеріальних активів до їх ринкової вартості заборонена.

В 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 за для зближення було обрано стратегічний вектор розвитку облікових систем, щоб отримати модернізовану систему моделей бухгалтерського обліку. Доки йде процес в розробці такої моделі, підприємства вуглевидобувної промисловості Європи спираються на міжнародний стандарт фінансової звітності IFRS . Слід зазначити, що спеціального галузевого стандарту обліку для вуглевидобувних підприємств, діяльність яких доволі специфічна, в Європейських країнах не існує. На наш погляд, з процесами євроінтеграції України та за для залучення іноземних інвесторів в вітчизняну вуглевидобувну галузь модель бухгалтерського обліку та модель формування фінансової звітності на підприємствах вуглевидобувної промисловості в нашій державі повинні бути змінені та стати ідентичними до інших економічно розвинених країн, щоб відповідати інформаційним потребам інвесторів. Іншими словами, бухгалтерський облік в нашій державі слід, на наш погляд, вести відповідно міжнародним стандартам, тобто необхідно перейти від національних стандартів до міжнародних. Міжнародні стандарти обліку відкривають для вітчизняних вуглевидобувних підприємств міжнародний ринок капіталу, оскільки формування фінансової звітності відповідно міжнародним стандартам відрізняється від вітчизняної фінансової звітності більшою інформативністю для користувачів.

Однак, на наш погляд, власне у ситуації переходу вітчизняних вугільних підприємств від національних стандартів до міжнародних стандартів обліку криється певний парадокс. З одного боку, у теперішній час, 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. Однак 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 і аудиті витрат вуглевидобувної галузі, а навпаки ускладнюють діяльність цих підприємств.

Розглянемо деякі принципи бухгалтерського обліку витрат підприємств вуглевидобувної промисловості, які у країнах Європи відповідають загальній моделі міжнародних стандартів IFRS.

Застосування IFRS в вуглевидобувній промисловості на практиці є унікальним процесом, оскільки на цих підприємствах можна дослідити різні облікові проблеми, пов'язані з бухгалтерським обліком та формуванням фінансової звітності підприємств цієї специфічної галузі.

Перший принцип бухгалтерського обліку на вуглевидобувному підприємстві полягає в обліку готової продукції без урахування побічної. Для кращого розуміння цього принципу визначимось з трьома основними поняттями: гірнична маса, корисні копалини, порожня порода. Гірнична 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 [4]. На вуглевидобувних підприємствах сутність процесу виробництва полягає у тому, що гірничу масу розділяють на корисні копалини та порожні породи. Корисні копалини у подальшому реалізують, як готову продукцію, а порожні породи перетворюють на відходи. Таким чином, гірнична маса є важливим економічним активом для вуглевидобувних підприємств. Однак, IFRS 16 «Основні засоби» та 38 «Нематеріальні активи» виключають облік гірничої маси та порожньої породи і передбачають облік тільки корисних копалин. Тоді постає проблема в обліку згідно IFRS, який не містить таких понять, як гірнична маса 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 на нашу думку, облік готової продукції повинен базуватися на обліку гірничої маси, яка в своєму складі має корисні копалини та порожні породи [8], тому що при певних обставинах порожня порода, яка фактично є побічною продукцією, може перетворюватися на готову продукцію відмінного від корисних копалин характеру. Щоб отримати точну і конкретну інформацію з діяльності вуглевидобувного підприємства та відобразити все в фінансовій звітності необхідно, на нашу думку, в фінансових звітах форми 1 «Баланс» та форми 2 «Звіт про фінансові результати», додати рядки: «Гірнична маса», яка б поділялася на «корисні копалини» та «порожні породи». Тим самим буде можливим обліковувати готову продукцію та побічну продукцію, продавати побічну продукцію та отримувати додатковий дохід, який буде оподатковуватися.

Другий принцип бухгалтерського обліку належить до розробки облікової політики вуглевидобувного підприємства. 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 основних 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 всі основні витрати, які несе вуглевидобувне підприємство. Виходить, що для підприємств, які працюють та вирішили перейти на міжнародні стандарти, необхідно звірити свою облікову політику з IFRS, а для нових вуглевидобувних підприємств при створенні облікової політики необхідно за основу брати стандарти IFRS. На нашу думку, використання власної облікової політики підприємствами, які вирішили перейти на міжнародні стандарти, може призвести до плутанини та незрозумілостей в обліку витрат у галузі в цілому.

Розглянемо приклад дії цього принципу для визнання та віднесення витрат на розвідку та оцінку запасів корисних копалин. Розвідка та оцінка корисних копалин починається, коли отримані усі юридичні документи та права на розвідку та оцінку корисних копалин. Витрати, понесені до отримання юридичних прав, згідно IFRS, витратами не визнаються, але винятком є визнання витрат на придбання нематеріального активу, такого як ліцензія, яка юридично підтверджує та надає дозвіл на розвідку та оцінку запасів корисних копалин. Таким чином, якщо вітчизняне підприємство перейде на міжнародні стандарти, необхідно буде визнати витрати на придбання ліцензії нематеріальним активом та віднести до статті витрат, що не передбачено національним законодавством, не зрозумілим та не контрольованим лишається процес переходу вітчизняного вуглевидобувного підприємства на міжнародні стандарти та використання облікової політики після переходу. Вітчизняне підприємство може перейти на міжнародні стандарти та використовувати облікову політику, яка відповідає IFRS лише номінально, але фактично буде використовувати власну облікову політику. Таким чином, ніяких змін в обліку не відбудеться і розбіжності залишаться.

Вітчизняним вугільним підприємствам необхідно мати механізм переходу від існуючої облікової політики розробленої на основі П(с)БО до облікової політики, розробленої на основі IFRS, також необхідно мати міжнародну службу, яка б періодично контролювала облік на вітчизняних вугільних підприємствах, які перейшли на міжнародні стандарти та формують свою фінансову звітність згідно IFRS.

Третій принцип бухгалтерського обліку полягає в веденні обліку доходів і витрат на вуглевидобувних підприємствах в країнах Європи. Всі вуглевидобувні підприємства Європи включаються у єдину вуглевидобувну компанію, тобто є інтегрованими. Однак, вуглевидобувна компанія не має врегульованого механізму обліку та віднесення доходів і витрат на те, чи інше інтегроване підприємство. Рада з МСФЗ має поточний проект з розробки нового стандарту бухгалтерського обліку для визначення доходу і витрат саме для інтегрованих підприємств, але дата виходу такого стандарту невідома. На нашу думку, відсутність механізму віднесення доходів і витрат на те,

чи інше вуглевидобувне інтегроване підприємство, ускладнюватиме реалізацію положень облікової політики згідно IFRS.

Четвертий принцип обліку належить до розрахунку амортизації необоротних активів. Амортизацію необоротних активів на вуглевидобувних підприємствах Європи нараховують методом «UOP». Це метод інтенсивного нарахування амортизації на основі кількості тон видобутих корисних копалин. Цей метод вважається найбільш відповідним методом 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 в незалежності від того, що він видобуває: корисні копалини чи порожні породи. Головним тут є те, що він працює.

Амортизація необоротних активів за методом UOP заснована на оцінці запасів корисних копалин, які плануються до видобутку та на фактичному плані гірничих робіт з усіма необхідними витратами, які будуть понесені з метою отримання вигод від експлуатації обладнання, також 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 необоротного активу.

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

П'ятий принцип полягає в обліку знецінення необоротних активів вуглевидобувних підприємств. Вуглевидобувна промисловість відноситься до капіталомістких галузей економіки, тобто під час видобутку корисних копалин використовується велика кількість необоротних активів. Відповідно, вуглевидобувні підприємства постійно потребують значних капіталовкладень в оновлення основних фондів. Під впливом несприятливих економічних умов спостерігається відтік фінансових інвестицій з вуглевидобувної галузі. Однак, без оновлення виробничих фондів відбувається значне зменшення кількості

тон видобутих корисних копалин. Необоротні активи вуглевидобувних підприємствах Європи постійно, перевіряються на предмет їх знецінення відповідно до міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 36 «Знецінення активів». Головний принцип цього стандарту полягає у тому, що необоротний актив не повинен оцінюватися вище за його здатність генерувати доходи. На наш погляд, достатньо дискусійним питанням є те, яким саме способом можна оцінити здатність необоротного активу генерувати доходи. Як на нашу думку, це повинні бути методи математичного, статистичного аналізу з елементами теорії ймовірності. Однак, зазначений стандарт МСБО передбачає, що вуглевидобувні підприємства повинні використовувати метод експертних оцінок для визначення рівня знецінення необоротних активів. Це є обов'язковим, оскільки інформація по знеціненню активів відображається в фінансовій звітності підприємства. При цьому, знецінення необоротних активів вимірюється наступними показниками: зниження ринкової вартості вуглевидобувних необоротних активів, прогнозне погіршення цін на сировину, нестабільна динаміка курсів валют, збільшення виробничих витрат, тощо. Очевидно, що метод експертних оцінок містить у собі високу вірогідність не коректних суджень експертів, щодо визначення суми знецінення необоротних активів. Внаслідок цього будуть викривлені суми зносу обладнання, нарахованої амортизації, що у свою чергу, спричинить викривлення фінансової звітності підприємства в цілому.

Висновки. Після урахування усіх цих та інших принципів бухгалтерського обліку на вуглевидобувних підприємствах країн Європи починають формувати фінансову звітність згідно з IFRS. Формування фінансової звітності на вуглевидобувних підприємствах Європи спирається на наступні етапи: укладення облікової політики з урахуванням МСФЗ (IFRS) та відповідність плану рахунків бухгалтерського обліку, який дозволяє формувати необхідні примітки до звітності. Після дотримання цих етапів отримуємо фінансову звітність, яка містить високоякісну інформацію з діяльності вуглевидобувного підприємства. В більшості випадках законодавство країн Європи вимагає підтвердження бухгалтерських звітів компаніями незалежних аудиторів, які жорстко контролює держава.

Отже, подальші дослідження мають бути спрямовані на розробку механізму переходу обліку на вітчизняних підприємствах, згідно національних положень бухгалтерського обліку П(с) БО до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку МСБО та формування фінансової звітності на вітчизняних вуглевидобувних підприємствах, згідно IFRS.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. «Актуальні проблеми сучасної науки» (21-23 жовтня 2014 р.) кандидат економічних наук, Дубик Вікторія Яківна, ЄВРОІНТЕГРАЦІЯ УКРАЇНИ: СТРАТЕГІЯ, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ.
2. В.І. Саранчук, М.О. Ільяшов, В.В. Ошовський, В.С. Білецький. Основи хімії і фізики горючих копалин. - Донецьк: Східний видавничий дім, 2008. – с. 640. ISBN 978-966-317-024-4
3. Мала гірнича енциклопедія. В 3-х т. / За ред. В. С. Білецького. — Донецьк: Донбас, 2004. — ISBN 966-7804-14-3.
4. Гірничий енциклопедичний словник: в 3 т. / За ред. В. С. Білецького. — Донецьк: Східний видавничий дім, 2001—2004.
5. Амоша А.И., Яценко Ю.П., Чиликин А.И. Развитие угольной промышленности в контексте энергетической стратегии Украины. - Донецк: Б И., 2002. - 237 с.
6. Кузьминский А. Н. Организация бухгалтерского учёта и анализа хозяйственной деятельности / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – К.: Вища школа, 1986. – 256 с.
7. Мета та шляхи гармонізації фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bokov.net.ua/index.php?act=10&id=52719&pages=1>
8. Multifaceted informational and analytical overview of the month of the October. Internal and foreign policy of Ukraine. Kyiv 2014
9. CENTER FOR OPERATIONAL STRATEGIC ANALYSIS. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.cosa.com.ua