

УДК 657.6

Макурин А.А.
асистент кафедри обліку і аудиту
Національного гірничого університету

ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ВУГЛЕВИДОБУВНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

Основними вимогами до підприємств вугледобувної промисловості в контексті євроінтеграції України є перехід до нових міжнародних стандартів обліку економічних операцій та облік цих операцій з урахуванням специфіки галузі. На жаль, зараз в Україні не існує правової бази, яка б могла спиратися на галузеву методологію та нормативні документи, в питаннях обліку господарських операцій в вугледобувній промисловості, тому існує необхідність у розробці галузевої методології та конкретних методів відображення в бухгалтерському обліку діяльності вугледобувних підприємств з урахуванням всіх особливостей цієї галузі, а також з урахуванням міжнародних вимог. Це дозволить зробити облік на видобувних підприємствах зрозумілим, прозорим і однаковим як для тих, хто його здійснює, так і для користувачів бухгалтерської інформації, у тому числі українських і зарубіжних.

Ключові слова: облік в вугледобувній промисловості, надра, облік ліцензій, розвідка та оцінка.

Макурин А.А. ПРОБЛЕМЫ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УГЛЕДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Основными требованиями к предприятиям угледобывающей промышленности в контексте евроинтеграции Украины являются переход к новым международным стандартам учета экономических операций и учет этих операций с учетом специфики отрасли. В данный момент в Украине не существует правовой базы, которая могла бы опираться на отраслевую методологию и нормативные документы в вопросах учета хозяйственных операций в угледобывающей промышленности, поэтому существует необходимость в разработке отраслевой методологии и конкретных методов отражения в бухгалтерском учете деятельности угледобывающих предприятий с учетом всех особенностей этой отрасли, а также с учетом международных требований. Это позволит сделать учет на добывающих предприятиях понятным, прозрачным и одинаковым как для тех, кто его осуществляет, так и для пользователей бухгалтерской информации, в том числе украинских и зарубежных.

Ключевые слова: учет в угледобывающей промышленности, недра, учет лицензий, разведка и оценка.

Makurin A.A. PROBLEMS OF REGULATORY ACCOUNTING IN COAL MINING INDUSTRY

The main requirements for coal mining enterprises in the context of European integration of Ukraine is the transition to the new international accounting standards and accounting of economic transactions of these operations specific to the industry. Unfortunately now in Ukraine there is no legal basis that would be based on sectoral methodology and normative documents in the accounting for business transactions in the mining industry. Therefore there is a need to develop sector specific methodologies and techniques reflect the accounting of coal mining companies with all the features of this industry, as well as the international requirements. This will make the accounting for extractive enterprises clear, transparent and the same for those who exercise, and users of financial information, including Ukrainian and foreign.

Keywords: record in the coal industry, mineral resources, accounting licenses, exploration and evaluation.

Постановка проблеми. Кожне підприємство вугільної промисловості специфічне для економіки, оскільки використовує надра та видобути корисні копалини. Важливість цієї галузі народного господарства визначається не тільки тим, що вона єднає в собі різні області наукового пізнання – геології, екології, геодезії, економіки та маркшейдерії. Економіка багатьох розвинених країн, в тому числі і України, оснований на існуючих запасах корисних копалин, серед яких важливе значення мають паливно-енергетичні ресурси. По видобутку вугілля Україна займає восьме місце, а по його запасам – сьоме.

Вугільно-видобувна промисловість має такі особливості: довгий період між отриманням прав на видобуток та реалізацію видобутих корисних копалин; висока вартість пошуково-оцінювальних та розвідувальних робіт при впевненості в майбутній економічній ефективності розробки родовища; окремий вид ліцензій на пошук, оцінку, розвідку, видобуток корисних копалин від інших видів ліцензій; обмежений термін служби видобувного підприємства; великі витрати з рекультивативної землі та екології місцевості; специфіка реалізації видобутого товару – вугілля. Методика бухгалтерського обліку цих факторів в кінцевому підсумку може вплинути на фінансові показники діяльності підприємства та їх оцінку зацікавленими користувачами, інвестиційну привабливість компанії.

Зараз, на жаль, в Україні не існує комплексного підходу до бухгалтерського обліку в видобувній промисло-

вості, в тому числі і в вугледобувній – від отримання прав на пошук, оцінку, розвідку корисних копалин до рекультивативної та оновлення виробничого майданчика. Підприємства цієї галузі економіки застосовують ті ж самі стандарти обліку, як і в будь-якій іншій сфері. Але стосовно деяких об'єктів обліку в даний час розроблені та діють нормативні документи, враховуючи специфіку галузі. Зокрема, облік у період від отримання прав на розробку до встановлення економічної доцільності видобутку регулюється Положенням з бухгалтерського обліку № 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», при обліку витрат на виробничій стадії підприємства керуються Інструкцією з планування, обліку і калькулювання собівартості видобутку і збагачення вугілля. У більшості інших питань обліку видобувні підприємства використовують уніфіковані стандарти бухгалтерського обліку: П(с)БО № 7 «Основні засоби», П(с)БО 9 «Запаси», П(с)БО 15 «Доходи», П(с)БО 16 «Витрати», П(с)БО 11 «Зобов'язання».

Тому дослідження проблем нормативного регулювання бухгалтерського обліку в вугледобувній промисловості є актуальною темою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ефективному функціонуванню вугільної галузі присвячено праці відомих науковців і практиків, таких як О.І. Амоша, В.О. Білецький, Є.Н. Братков [9]. У минулих роках організацію бухгалтерського обліку досліджували такі науковці, як А.М. Кузьминський, В.В. Сопко [10].

Ф.Ф. Бутинець та Т.В. Давидюк визначають, що причинами формування бухгалтерського обліку на вуглевидобувних підприємствах є: формування механізму функціонування вуглевидобувного підприємства та його законодавче регулювання; формування жорстких вимог до отримання якості продукції; посилення вимог щодо розкриття інформації про реальні дані щодо діяльності такого підприємства.

Незважаючи на те що загальні проблеми методики та організації обліку діяльності вуглевидобувних підприємств неодноразово підіймалися у наукових працях, окремі аспекти залишаються дискусійними або взагалі невизначеними і потребують додаткових досліджень.

Відмічається недостатність інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень за для реформування вугільної промисловості.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Виявлення проблем нормативного регулювання бухгалтерського обліку в вуглевидобувній промисловості. Для досягнення поставленої мети були виконані наступні завдання: проаналізовано специфіку вуглевидобувної промисловості та проблематику вуглевидобувних підприємств; відстежено правове регулювання всього процесу надкористування в Україні; встановлено, якими документами регулюється функціонування вуглевидобувних підприємств; проаналізовано методологію та методи відображення в бухгалтерському обліку діяльності вуглевидобувних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Незважаючи на досить велику кількість регламентуючих документів, у сфері українського бухгалтерського обліку практично не розглядаються питання обліку, пов'язані з поняттям природокористування та одного з його напрямів – надкористування.

Мінерально-сировинні ресурси представляють собою всі корисні копалини, що використовуються людиною і що містяться в надрах Землі і на її поверхні. Комплекс заходів по залученню мінерально-сировинних ресурсів в господарський оборот і являє собою надкористування. В цілому, правове регулювання всього процесу надкористування в Україні здійснюється на підставі Конституції України і Закону України «Про надра», а також прийнятих на підставі цього закону інших нормативних документів. Законодавство про надра покликане забезпечити в першу чергу відтворення мінерально-сировинної бази, її раціональне використання, охорону надр, захист інтересів держави і надкористувачів [1].

Згідно Закону України «Про надра», «надра є частиною земної кори, розташованої нижче ґрунтового шару, а при його відсутності – нижче земної поверхні і дна водойм і водотоків, що тягнуться до глибин, доступних для геологічного вивчення та освоєння» [1].

Найважливішим аспектом є той факт, що надра в межах території України, включаючи підземний простір і що містяться в надрах – корисні копалини, енергетичні та інші ресурси, – є державною власністю. Ділянки надр не можуть бути предметом купівлі, продажу, дарування, успадкування, впеку, застави або відчужуватися в іншій формі. Однак законодавець дозволяє надавати надра у користування суб'єктам підприємницької діяльності. Надра можуть надаватися у користування для регіонального геологічного вивчення; геологічного вивчення з метою пошуку, оцінки, розвідки і видобутку корисних копалин або в цілях, не пов'язаних з видобу-

ванням корисних копалин; для визначення особливо охоронних геологічних об'єктів або збору геологічних колекційних матеріалів.

Критерієм віднесення активу до основних засобів, наведеним у П(с)БО 7 «Основні засоби», є одночасне виконання наступних умов: актив використовується для виробничих, управлінських цілей або для надання в тимчасове володіння або користування; використання активу має тривалий термін; актив не призначений для продажу; актив здатний приносити організації економічні вигоди в майбутньому [3]. Тобто, щоб який-небудь об'єкт можна було б визнати основним засобом, він як мінімум повинен бути активом. У свою чергу, поняття активу в українському законодавстві розкривається тільки в Концепції бухгалтерського обліку в ринковій економіці України. Відповідно до Концепції, актив – це господарські засоби, контроль над якими організація отримала в результаті dokonаних фактів її господарської діяльності і які повинні їй принести економічні вигоди в майбутньому [8]. Також в Концепції зазначено, що актив визнається в бухгалтерському балансі, коли існує ймовірність отримання організацією економічних вигод у майбутньому від цього активу і коли вартість його може бути виміряна з достатнім ступенем вірогідності. На підставі всього цього, надра, з точки зору їх економічної сутності, не можна визнати активом і, отже, основним засобом, так як підприємство не має можливості контролювати цей об'єкт, а крім того, немає певної методики вартісної оцінки надр.

Суб'єкт економічної діяльності отримав ліцензію і починає роботу в першу чергу з геологічного вивчення (пошуку та оцінки) корисних копалин. Порядок обліку витрат на стадії пошуку, оцінки родовищ корисних копалин і розвідки корисних копалин на певній ділянці надр також регламентується П(с)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», [4], про який вже згадувалося вище. Цей документ розроблений на основі Стандарту № 6 МСФЗ (IFRS) «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [5].

Сфера дії П(с)БО 33 – відображення витрат на розвідку запасів корисних копалин, здійснюваних підприємством з моменту отримання юридичних прав на розробку родовища і до встановлення комерційної доцільності видобутку. У положенні розглянуті наступні питання: дано визначення пошукових активів, наведені ознаки і приклади матеріальних і нематеріальних активів, порядок оцінки пошукових активів при визнанні та подальша оцінка, умови припинення визнання пошукових активів і вимоги до розкриття інформації в бухгалтерській звітності. Незважаючи на це, розглянуте П(с)БО представляється досить рамковим, істотне значення в ньому відводиться позиції самого гірничо-видобувного підприємства за багатьма неоднозначними питанням. Це обумовлює існування великої кількості варіацій в обліковому процесі. Крім того, знижується ступінь порівнянності фінансової звітності різних підприємств, підвищується складність контрольних та аналітичних операцій. Багато видобувних компаній при розробці своєї облікової політики з метою обліку витрат на освоєння природних ресурсів користуються методикою, викладеною в Наказі від 05.07.2002 № 312 «Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямими методами» в розділі V «Визначення сум податкових зобов'язань з місцевих, ресурсних і рентних платежів за непрямими методами» [6]. Однак відповід-

ність цієї методики економічної сутності розглянутих витрат досить спірно.

Стандарт № 6 МСФЗ (IFRS) «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» в деякому розумінні має тимчасовий статус, оскільки Комітет з МСФЗ, що займається розробкою і прийняттям міжнародних стандартів, планує провести комплексну й масштабну роботу по створенню більш детальних і ефективних стандартів для видобувних галузей. Але на даний момент ця робота ще не проведена. Завершення етапу геологічного вивчення (пошуку та оцінки) і розвідки корисних копалин вважається встановлення економічної доцільності (або недоцільності) видобутку розвіданих запасів. Для бухгалтера досить невизначена фраза, оскільки необхідний цілком конкретний документ для фіксування в обліку цього факту. Таким документом є рішення керівництва про визнання розробки родовища доцільною (або недоцільною) і початку робіт з видобутку корисних копалин (чи ні). У свою чергу, керівництво приймає таке рішення на підставі ТЕО – техніко-економічного обґрунтування.

Якщо приймається рішення про недоцільність розробки родовища, пошукові активи списуються на витрати одноразово, за винятком випадків, коли деякі активи продовжують використовуватися в діяльності підприємства. У випадку якщо приймається рішення про початок виробничої діяльності в розробці родовища, сформовані в активі балансу пошукові активи починають амортизуватися, тобто переносити свою вартість на витрати протягом певного періоду, який встановлюється підприємством. Таким чином, матеріальні пошукові активи стають основними засобами, а нематеріальні пошукові активи – нематеріальними активами. І всі ці нові об'єкти враховуються в порядку, встановленому для обліку основних засобів (П(с)БО 7) і нематеріальних активів (П(с)БО 8).

Виробнича діяльність у вугледобувній галузі пов'язана з використанням тих же господарських засобів, що і будь-яка інша: промислове обладнання, будівлі, споруди, трудові ресурси, матеріали, запчастини тощо. Відповідно застосовуються встановлені стандарти бухгалтерського обліку: для обліку запасів (П(с)БО 9 «Запаси»), для обліку основних засобів (П(с)БО 7 «Основні засоби»), для обліку доходів (П(с)БО 15 «Дохід»), для обліку витрат (П(с)БО 16 «Витрати») та ін. Ніяких відступів для видобувних галузей дані стандарти не містять.

Будь-яка гірничодобувна діяльність пов'язана з впливом на навколишнє середовище. Вимога ліквідації інфраструктури та виробничих об'єктів підприємства, рекультивації порушених земельних ділянок є одним з основних умов надання ліцензії на право користування надрами. Крім того, певну природоохоронну діяльність підприємство зобов'язане вести і в процесі виробничої стадії. Вартість зазначених заходів, як правило, досить висока. А з точки зору бухгалтерського обліку ці витрати розглядаються як оціночні зобов'язання або як поточні витрати звітного періоду. Таким чином, діяльність вугледобувних підприємств має характерні особливості, економічна природа яких вимагає особливого підходу до процесу обліку. Хоча об'єкти природного середовища широко використовуються в господарсько-економічній діяльності українських підприємств, в бухгалтерському обліку не використовується поняття природокористування, в тому числі і надкористування, відсутній комплексний підхід до обліку в цій галузі. Оскільки багато питань не конкретизовано і не врегульовано

чинним українським бухгалтерським законодавством, підприємства самі формують і обґрунтовують свою позицію і стверджують її в обліковій політиці. Однак це призводить до зниження рівня порівнянності фінансових показників різних компаній і виникнення великої кількості відмінностей у веденні обліку, тому існує необхідність у розробці галузевої методології та конкретних методів відображення в бухгалтерському обліку діяльності вугледобувних підприємств з урахуванням всіх особливостей цієї галузі, а також з урахуванням міжнародних вимог. Це дозволить зробити облік на видобувних підприємствах зрозумілим і однаковим як для тих, хто його здійснює, так і для користувачів бухгалтерської інформації, у тому числі українських і зарубіжних.

Висновки з даного дослідження. Вугільно-видобувна промисловість має свою специфіку, що відображається на процедурах бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим, у бухгалтерському обліку вугледобувних підприємств постають проблеми, які можна звести до наступних:

1. Вугледобувні підприємства України застосовують ті самі стандарти обліку, як і в будь-якій іншій промисловості. В Україні не існує галузевої методології та конкретних методів відображення в бухгалтерському обліку діяльності вугледобувних підприємств з урахуванням всіх особливостей цієї галузі, а також з урахуванням міжнародних вимог. Наприклад, особливістю функціонування гірничодобувних підприємств є необхідність проведення заходів з рекультивації відпрацьованих земель. Однак неможливо достовірно розрахувати наперед, яку суму затрат повинно понести підприємство на рекультивацію земель, а значить, неможливо достовірно відобразити цю суму на бухгалтерських рахунках підприємства. Що стосується міжнародних вимог, то стандарт № 6 МСФЗ (IFRS) «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» в деякому розумінні має тимчасовий статус, оскільки Комітет з МСФЗ, що займається розробкою і прийняттям міжнародних стандартів, планує провести комплексну й масштабну роботу по створенню більш детальних і ефективних стандартів для видобувних галузей. Це означає, що у теперішній час відсутня нормативна база міжнародного рівня для ведення обліку з урахуванням специфіки вугледобувних підприємств.

2. В сучасному бухгалтерському обліку актуальною проблемою є розробка методики обліку наступних операцій, які складають невід'ємну частину виробничого циклу вуглевидобувного підприємства: отримання підприємством прав на пошук, оцінку та розвідку корисних копалин. Вартість подібних ліцензій досить істотна, і суть одержуваних на її основі прав має велике значення для видобувного підприємства. Однак у нормативних документах України не уточнено порядок обліку ліцензії на видобуток корисних копалин в тому випадку, якщо це є єдиною метою користування надрами. Між тим, внаслідок різної вартості ліцензій та строку їх дії це впливає на фінансові показники діяльності підприємства, їх оцінку зацікавленими користувачами та його інвестиційну привабливість.

3. Будь-яка гірничодобувна діяльність пов'язана з впливом на навколишнє середовище. Підприємства повинні проводити певну природоохоронну діяльність. Вартість заходів на збереження навколишнього середовища досить висока і відображається в затратах підприємства. Оскільки це не конкретизовано і не врегульовано чинним українським законодавством у сфері бухгалтерського обліку, підпри-

емства самі формують і обґрунтовують свої заходи, направлені на відновлення та охорону навколишнього середовища та відображають їх в обліковій політиці. Однак це призводить до зниження ступеня порівнянності фінансових показників різних підприємств і виникнення великої кількості відмінностей у веденні обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про надра» від 27.07.94 р. № 132/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
2. Положення про Міністерство екології та природних ресурсів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. П (с) БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
4. П(с)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua>.
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 (МСФЗ 6) «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>.
6. Наказ від 05.07.2002 р. № 312 «Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов'язань за непрямыми методами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
7. П(с)БО 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
8. Концепції бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zhuk.faa.org.ua/article-14>.
9. Амоша А.И., Ященко Ю.П., Чиликин А.И. Развитие угольной промышленности в контексте энергетической стратегии Украины // [А.И. Амоша, Ю.П. Ященко, А.И. Чиликин]. – Донецк : Б. И., 2002. – 237 с.
10. Кузьминский А.Н. Организация бухгалтерского учёта и анализа хозяйственной деятельности / А.Н. Кузьминский, В.В. Сопко. – К. : Вища школа, 1986. – 256 с.

УДК 657.22

Мельничук О.П.

кандидат економічних наук,

старший викладач кафедри бухгалтерського обліку

Вінницького торговельно-економічного інституту

Київського національного торговельно-економічного університету

АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

В статті представлено результати огляду нормативно-правового забезпечення організації обліку щодо витрат на оплату праці підприємства. Виділено основні теоретичні аспекти формування облікової політики підприємства в частині оплати праці. Особливу увагу приділено обліку витрат на формування резерву відпусток.

Ключові слова: облікова політика, оплата праці, облік витрат, єдиний соціальний внесок.

Мельничук О.П. АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ ЗАТРАТ НА ОПЛАТУ ТРУДА

В статье представлены результаты обзора нормативно-правового обеспечения организации учета относительно расходов на оплату труда предприятия. Выделены основные теоретические аспекты формирования учетной политики предприятия в части оплаты труда. Особое внимание уделено учету расходов на формирование резерва отпусков.

Ключевые слова: учетная политика, оплата труда, учет затрат, единый взнос.

Melnichuk O.P. ASPECTS OF ACCOUNTING FOR LABOR COSTS

The results of review of the normatively-legal providing of organization of account are presented in the article, in relation to charges on the remuneration of labour of enterprise. The basic theoretical aspects of forming of registration politics of enterprise are distinguished in part of remuneration of labour. The special attention is spared to the account of charges on forming of reserve of vacations.

Keywords: accounting policies, wages, cost accounting, the only contribution.

Постановка проблеми. Оплата праці виступає одним з найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку кожного суб'єкта господарювання і багато в чому визначає собівартість готової продукції. При формуванні облікової політики слід враховувати, що прямі витрати на оплату праці входять до виробничої собівартості продукції, а також оплата праці апарату управління цехами, дільницями, відрахування на соціальні заходи включаються до складу загально-виробничих витрат.

Наказ про облікову політику – один із численних документів, який диктує бухгалтеру облікові правила. І хоча його створюють власне на підприємстві, вагомністю та обов'язковістю дотримання він не поступається нормативно-правовим актам. Бухгалтерські стандарти в низці випадків дають право вибору щодо порядку, методу обліку, облікових оцінок тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідженні теорії, методології обліку

витрат на оплату праці зробили такі відомі вітчизняні вчені, як П.Й. Атамас, М.Т. Білуха, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, В.П. Завгородній, А.В. Калина, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський.

Н.В. Шульгою проведено дослідження, в ході якого обґрунтовано рекомендації щодо вдосконалення методично-організаційних засад і практики обліку й аудиту розрахунків стосовно оплати праці, а також проаналізовано й уточнено сучасну структуру фонду оплати праці, розкрито організаційний механізм оплати праці.

У працях Т.Г. Мельник розкрито методичні й організаційні засади бухгалтерського обліку праці та її оплати, розглянуто процеси гармонізації та стандартизації обліку розрахунків з оплати праці.

Із зарубіжних учених виділимо М. Армстронга, А.А. Бачуріна, К. Друрі, Т. П. Карпову.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Аспекти теорії та практики обліку й аудиту