

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**МАКУРІН АНДРІЙ АНДРІЙОВИЧ**



УДК 657.1:657.6:657.421:658.1:622 (043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА  
УТРИМАННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА  
ВУГЛЕВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Житомир – 2017

Дисертацією є рукопис

Робота виконана у Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
**Петрук Олександр Михайлович**  
Житомирський державний технологічний  
університет, завідувач кафедри фінансів і кредиту

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Крупка Ярослав Дмитрович**  
Тернопільський національний економічний  
університет,  
професор кафедри обліку у виробничій сфері

кандидат економічних наук  
**Іваниюта Олексій Володимирович**  
Публічне акціонерне товариство  
“Новокраматорський машинобудівний завод”,  
заступник начальника комерційного управління

Захист відбудеться “28” квітня 2017 р. об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Чуднівська 103.

Автореферат розісланий “28” березня 2017 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради,  
д. е. н., проф.



О. А. Лаговська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** 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. Зокрема, знос основних засобів у вуглевидобувній промисловості України становить 60%.<sup>1</sup>

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

Проблемам сталого розвитку вуглевидобувних підприємств та використанню основних засобів присвячені праці таких вчених, як Амоши О.І., Бабіча В.В., Бешулі В.І., Білецького Б.О., Занька Б.М., Кузика Н.П., Кучірки М.В., Поповича В.І., Самбурської Н.І., Смоленюка П.С., Федоронька Н.І., Чорної О.І., Шматковської Т.О.

Значний внесок у розвиток теорії та практики організації бухгалтерського обліку та аудиту здійснили такі вчені, як Бардаш С.В., Бутинець Т.А., Гнилицька Л.В., Грицишен Д.О., Євдокимов В.В., Жиглей І.В., Замула І.В., Іванюта О.В., Крупка Я.Д., Лаговська О.А., Легенчук С.Ф., Мороз Ю.Ю., Олійник О.В., Правдюк Н.Л., Романчук К.В., Свірко С.В., Тарасюк Г.М., Чижевська Л.В., Шпак В.А.

Отримані зазначеними вченими теоретичні та практичні результати з бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту мають велике значення для розвитку науки. Не применшуючи вагомості існуючих наукових досліджень, необхідно зазначити, що галузева специфіка, яка притаманна вуглевидобувній промисловості, не повною мірою врахована у наукових працях. Через це сучасний стан системи бухгалтерського обліку й внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах не в повній мірі забезпечує інформацією користувачів про основні засоби, що вимагає поглиблення теоретичних та практичних знань щодо формування витрат на основні засоби. Тобто, вирішення питань, пов'язаних з інформаційним забезпеченням, використання

---

<sup>1</sup> Державна служба статистики. Офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

основних засобів природоохоронного призначення та соціального призначення на підприємствах вуглевидобувної промисловості підтверджує актуальність обраної теми, її мету, завдання і структуру.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт ДВНЗ «Національний гірничий університет» Міністерства освіти і науки України за темами: ЕФ-117 «Розвиток обліку затрат підприємств вуглевидобувної промисловості в умовах становлення євро інтегрованої економіки України» (номер державної реєстрації 0115U001080, 2015-2017) в межах якої автором досліджено зміст механізму формування витрат при здійсненні підприємством основної та додаткової діяльності; ЕФ-119 «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності підприємства» (номер державної реєстрації 0115U001082, 2015-2016), в якій автором обґрунтовано напрями вдосконалення інформаційної бази бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є удосконалення теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів.

Для досягнення визначеної мети у процесі дослідження вирішувались такі завдання:

- визначити для потреб бухгалтерського обліку й внутрішнього аудиту поняття «основні засоби соціального призначення» та «виробничі основні засоби природоохоронного призначення» з метою усунення проблеми неконвенційності понятійного апарату;

- виявити основні проблеми, які впливають на облік основних засобів під час передачі від одного підприємства до іншого у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання;

- деталізувати склад готової продукції на інтегрованих вуглевидобувних об'єднаннях та підприємствах (шахтах) для уточнення кількості видобутої гірничої маси, яка береться під час розрахунку амортизації на основні засоби виробничого призначення;

- вдосконалити виробничий метод розрахунку амортизації на основні засоби виробничого призначення через уточнення кількості видобутої гірничої маси, яка враховується при розрахунку амортизаційних відрахувань;

- уточнити класифікацію основних засобів для потреб бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах;

- поглибити теоретичні та методичні підходи до визначення складу витрат в залежності від виду ремонту основних засобів природоохоронного призначення;

- удосконалити методичне забезпечення облікового відображення витрат на основні засоби соціального призначення;

- розробити рекомендації з використання процедур внутрішнього аудиту під час перевірки основних засобів.

*Об'єктом дослідження* є процес ведення обліку і аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах на засадах комплексного підходу до вуглевидобутку.

*Предметом дослідження* виступає сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах в умовах комплексного підходу до вуглевидобутку.

**Методи дослідження.** Методологічну основу дослідження складають загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Положення теорії управління, теорії природокористування, теорії суспільного добробуту та соціально-ринкової економіки були теоретичною основою дослідження. Метод формалізації дозволив розробити методичні засади бухгалтерського обліку використання основних засобів під час здійснення соціальної діяльності. Метод аналізу, синтезу та абстрагування покладено в основу обґрунтування факторів, які впливають на основні засоби. Теоретичні узагальнення і аргументація авторських висновків ґрунтуються на використанні такого методу дослідження: абстрагування – при обґрунтуванні організації бухгалтерського обліку витрат на утримання та поліпшення основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові роботи вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів у сфері соціальних та екологічних процесів, законодавчі акти Верховної Ради України, Укази Президента України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, міністерств і відомств, дані облікових реєстрів, статистичної та фінансової звітності промислових підприємств вуглевидобувної промисловості, офіційні статистичні матеріали, Інтернет-ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах.

До найбільш суттєвих результатів, які характеризують наукову новизну, належать:

*удосконалено:*

– документальне забезпечення передачі основних засобів від одного підприємства іншому (у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання) шляхом розробки актів, які забезпечують належне оформлення здійсненої господарської операції, відображення надходження основних засобів та надає інформацію щодо зносу переданого активу (акт зносу основних засобів, які підлягають передачі, акт з передачі-прийому основного засобу, акт переданих основних засобів по інтегрованому вуглевидобувному об'єднанню у розрізі підприємств (шахт));

– виробничий метод нарахування амортизації на основні засоби виробничого призначення через обґрунтування специфічного складу готової продукції підприємства (шахти), яку необхідно враховувати при визначенні об'єкта калькулювання та плануванні амортизаційних відрахувань (готовою

продукцією по об'єднанню без збагачувальної фабрики виступає “тірнична маса”, яка поділяється на «корисні копалини» та «порожні породи», але якщо у складі об'єднання є збагачувальна фабрика, готовою продукцією вважається концентрат та штиб, промпродукт є проміжним продуктом, побічною продукцією виступає «порожня порода»);

– калькулювання витрат на ремонт основних засобів природоохоронного призначення (уточнено склад статей витрат в залежності від виду проведеного ремонту, уточнено рахунки по відображенню витрат у розрізі напрямів природоохоронної діяльності). Запропоновано первинні документи по відображенню структури виробничих основних засобів природоохоронного призначення, стану й ефективності використання таких засобів. Це дозволяє визначити обсяг витрат, який ґрунтується на кількості води у відстійниках та регулює облік витрат, забезпечує інформацією керівництво щодо ефективності використання активу (відстійників);

– методичне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на основні засоби соціального призначення шляхом розробки внутрішнього облікового стандарту «Основні засоби соціального призначення для вуглевидобувних підприємств», який налічує мету стандарту, тлумачення основних засобів соціального призначення, рахунки обліку витрат, принципи соціальної діяльності на підприємствах вуглевидобувної промисловості, містить види соціальної діяльності, пояснює визначення обсягів витрат на проведення соціальної діяльності, налічує форму звіту з проведення соціальної діяльності, яка відображає установу, де проведені заходи та які саме використані основні засоби соціального призначення. Це дає можливість визнати витрати та відобразити в обліку при проведенні соціальної діяльності.

*дістало подальший розвиток:*

– трактування сутності понять «основні засоби соціального призначення» та «виробничі основні засоби природоохоронного призначення», які використовуються вуглевидобувним підприємством під час проведення додаткової діяльності, а саме соціальної та природоохоронної, що важливо в умовах сталого розвитку вуглевидобувних підприємств;

– визначення учасників процесу передачі основних засобів від одного вуглевидобувного підприємства до іншого, через уточнення понять «підприємство-реципієнт» та «підприємство-донор», які є учасниками цього процесу у межах єдиного інтегрованого вуглевидобувного об'єднання. Це дозволило обґрунтувати приналежність основних засобів учасникам процесу передачі та виділити наступні види, як балансові, переміщені, переприйняті, визначити яке саме підприємство повинно понести транспортні витрати;

– інтегрована класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту, яка дозволяє ідентифікувати у бухгалтерському обліку основні засоби природоохоронного призначення та соціального призначення, що дає можливість згрупувати об'єкти та здійснити єдиний перелік основних засобів, відобразити на рахунках обліку такі основні засоби, перевірити суми витрат на утримання та поліпшення цих основних засобів;

– визначення комплекс процедур внутрішнього аудиту під час перевірки основних засобів, дозволяє передбачити певний порядок і послідовність використаних процедур для отримання необхідних доказів по конкретному об'єкту стосовно його наявності, права власності, первинних даних, тощо. Запропоновано такі процедури внутрішнього аудиту, як аналітичні процедури, інспектування, спостереження, перевірка та запит. Визначений склад процедур дозволяє перевірити виробничі основні засоби природоохоронного призначення та основні засоби соціального призначення, визначити суми витрат на утримання та поліпшення основних засобів, які існують на вуглевидобувному підприємстві.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробці рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах.

Основні практичні розробки впроваджено в діяльність вуглевидобувних підприємств та організацій:

– методичні рекомендації щодо обліку витрат на ремонт основних засобів гірничошахтного призначення, яка визначає гірничошахтні основні засоби, надає їх класифікацію та визначає обсяг грошових коштів, направлених на ремонт (ШУ «Дніпровське» ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля», довідка № 45/22-1 від 03.02.2016 р.);

– методику бухгалтерського обліку витрат під час передачі основних засобів між підприємствами, які складають єдине інтегроване вуглевидобувне об'єднання (ВСП «Шахтоуправління Тернівське» ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля», довідка № 09/46-24 від 20. 12. 2015 р.).

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського облік і аналізу використання основних засобів застосовано під час розробки навчальних програм і навчально-методичного забезпечення дисциплін «Фінансовий облік», «Аналіз господарської діяльності», «Управлінський облік» (Державний вищий навчальний заклад «Національний гірничий університет», довідка № 79/13-45/59 від 07.12.2016).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі наукові результати, що містяться у роботі, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з організацією обліку і аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження, що викладені в дисертації доповідались та обговорювались на 10 міжнародних наукових та науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [11-20].

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено у 21 працях, загальним обсягом 23,7 друк. арк. (особисто автору належать 8,35 друк. арк.), у тому числі 2 статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз, 8 статей у наукових фахових виданнях України, 10 тез доповідей на конференціях, 1 публікація в іншому виданні (розділ в колективній монографії). Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 17 таблиць на 21 сторінці, 21 рисунок на 21 сторінці і 1 додаток на 4 сторінках. Список використаних джерел нараховує 210 найменувань і розміщений на 25 сторінках.

### **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У **вступі** розкрито актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет, методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичну цінність отриманих результатів, характер їх апробації.

У першому розділі **“Теоретичні засади бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на підприємствах вуглевидобувної промисловості”** виявлено, що не існує нормативного визначення специфічних понять, таких як «виробничі основні засоби природоохоронного призначення» та «основні засоби соціального призначення», не можливо відобразити такі основні засоби у 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 не можливо в умовах сталого розвитку вуглевидобувної промисловості.

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 відносять до господарських служб шахти (об'єднання), тобто включаються до складу непрямих витрат. Такий стан речей потребує виявлення особливостей зазначених витрат, їх визнання, оскільки вони існують на підприємстві та їх віднесення до складу постійних загальновиробничих витрат.

Вивчення практики діяльності вуглевидобувних підприємств показало збільшення кількості витрат в залежності від гірничо-геологічної умови такої як, глибина та необхідність врахування цієї особливості в обліковій політиці підприємства, яка має суттєвий вплив на відображення витрат. Тому у ході проведеного дослідження, проаналізовано формування облікової політики на двох вуглевидобувних підприємств з урахуванням гірничо-геологічної умови, встановлено основні відмінності відображення витрат та їх складу в обліковій



політиці вуглевидобувних підприємств (табл. 1).

**Таблиця 1**

**Вплив гірничо-геологічної умови на складання облікової політики вітчизняного вуглевидобувного підприємства**

Елемент облікової політики	Гірничо-геологічна умова	
Підприємство/глибина	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 усіх 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 усіх 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 усіх вуглевидобувних підприємств	Збільшення кількості агрегатів та їх потужностей, що в подальшому впливає на збільшення використання струму

В цілому проблеми облікового забезпечення витрат на основні засоби, що виникають на вітчизняних вуглевидобувних підприємствах та вимагали вирішення під час проведеного дослідження узагальнено в таб. 2.

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.

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.

Через відсутність обліку витрат, які не передбачені П(с)БО 16 «Витрати», вуглевидобувні підприємства на свій розсуд відносять їх та включають у собівартість продукції без належного документованого обґрунтування.

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”.

Таблиця 2

**Проблеми бухгалтерського обліку витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості України**

Особливості	Проблеми облікового забезпечення
Облік витрат на вуглевидобувних підприємствах ведеться згідно П(с)БО 16, який не враховує специфіки галузі, галузевої угоди, та деяких положень Гірничого закону України	Наказ про облікову політику вуглевидобувного підприємства повністю спирається на П(с)БО 16 «Витрати». Це означає, що порядок визнання, класифікації витрат та їх віднесення до окремих статей, не відображає галузевих особливостей. Наприклад, законодавчо не встановлено, яким чином розраховувати обсяг коштів, які потрібно і доцільно вуглевидобувному підприємству направляти на утримання виробничих основних засобів природоохоронного призначення.
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	Вуглевидобувні підприємства в Україні входять до вертикальних та горизонтальних інтегрованих об'єднань. Не врегульоване питання про передачу основних засобів між підприємствами у межах об'єднання
Планом рахунків не передбачено рахунків з обліку витрат на виробничі основні засоби природоохоронного призначення	Природоохоронна діяльність на вуглевидобувних підприємствах є невід'ємною частиною основного виробничого процесу з видобутку корисних копалин. Однак, витрати на утримання основних засобів, які використовуються для охорони навколишнього середовища визнаються невиробничими, а облік витрат на ремонт таких засобів з метою обґрунтування можливості їх включення у собівартість видобутку не ведеться
У структурі об'єктів обліку не існує такого об'єкту, як видобута гірнича маса	Видобута гірнича маса включає у себе корисні копалини та порожні породи. Отже, основні засоби можна умовно розділити на ті, які використовуються для видобутку «корисних копалин» і на ті, що використовуються для видобутку «гірничої маси»
Існуюча система обліку соціальної діяльності не дозволяє розкрити повним чином інформацію про використання основних засобів у цій діяльності	В сучасному бухгалтерському обліку України не існує рахунків для обліку витрат на основні засоби, які використовуються у соціальній діяльності вуглевидобувних підприємств, відсутнє визначення поняття «основні засоби соціального призначення»

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 у цілому.

У другому розділі “Удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості” визначено напрями удосконалення обліку витрат на основні засоби, запропоновано удосконалення виробничого методу нарахування амортизації.

Діяльність підприємств ДП «Шахта № 1 Нововолинська», Шахтоуправління «Дніпроське» та ВСП «Шахтоуправління Тернівське» ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля» дозволили виявити проблеми нарахування амортизації на основні засоби, які потребують врахування при подальших розрахунках. Уточнення функціонування структурних підрозділів вуглевидобувного підприємства дозволило ідентифікувати склад готової продукції на вуглевидобувних підприємствах (об’єднаннях), який 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”. В подальшому в роботі обґрунтовано застосування удосконаленого виробничого методу нарахування амортизації на основні засоби гірничошахтного призначення через застосування коефіцієнту відношення корисних копалин до видобутої гірничої маси ( $K_f$ ) та показника загальної амортизації основних виробничих засобів ( $TD$ ), що розрахований на основі амортизаційної вартості основних засобів, використаних для видобутку корисних копалин ( $D_m$ ) – амортизаційної вартості основних засобів, використаних для видобутку порожніх порід ( $D_e$ ). Значення цих показників визначаються за формулами (1), (2), (3), (4) відповідно:

$$TD = D_m + D_e \quad (1)$$

$$D_m = Q_{am} \cdot \frac{(IV - SV) \cdot K_f}{Q_{pm}} \quad (2)$$

$$K_f = \frac{M}{TM} \quad (3)$$

$$D_e = Q_{ae} \cdot \frac{(IV - SV) \cdot (1 - K_f)}{Q_{pe}} \quad (4),$$

де  $TD$  – загальна амортизація основних виробничих засобів, грн;

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

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

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

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

$IV$  – початкова вартість основних виробничих засобів, грн;

$SV$  – ліквідаційна вартість основних виробничих засобів, грн;

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

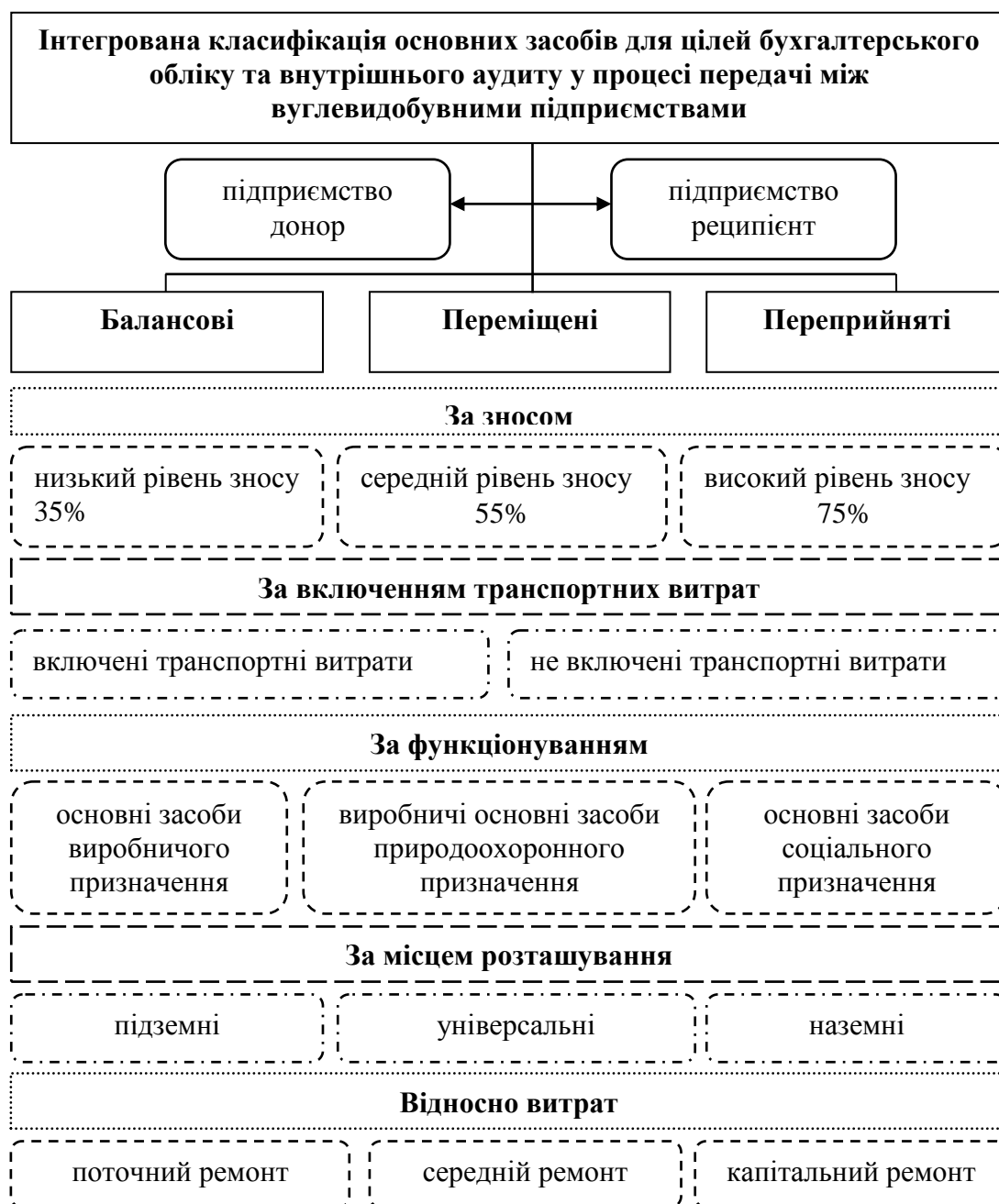
$M$  – обсяг видобутих корисних копалин, т;

$TM$  – обсяг видобутої гірничої маси, т;

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

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

Відсутність системного підходу до розуміння операцій з передачі-прийому основних засобів та витрат, що виникають при їх здійсненні, унеможливує 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 (рис. 1).



**Рис. 1. Класифікація основних засобів у процесі передачі між вуглевидобувними підприємствами**

Виходячи з видів основних засобів, які можуть бути передані, запропоновано наступні уточнення стосовно «балансових» – основні засоби з раніше набутих 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 5 років з моменту отримання основного засобу. В 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.

Вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду нормативного регулювання соціальної діяльності та бухгалтерського обліку відповідних операцій, пов'язаних з використанням основних засобів соціального призначення, виявило відсутність нормативного забезпечення відображення таких основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку та відображення 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», який забезпечує інформацією користувачів 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 10.2 «Основні засоби соціального призначення».

Розроблено наступні 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.

Також виявлена відсутність поняття «виробничі основні засоби природоохоронного призначення». Обґрунтовано таке визначення «виробничі основні засоби природоохоронного призначення – це 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. Облік таких основних засобів пропонується обліковувати на рахунку 10.1 “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 ( $V_{витрат}$ ) на основі середньо фактичної собівартості однієї тони вугілля на конкретному підприємстві ( $S_m$ ) та кількості вивільненої води під час видобутку гірничої маси ( $K_{води}$ ). Значення цього показника визначається за формулою (5) відповідно:

$$V_{витрат} = \frac{S_m}{K_{води}} \quad (5),$$

де  $V_{витрат}$  – суми витрат на утримання та поліпшення основних виробничих засобів природоохоронного призначення, грн;

$S_m$  – середня фактична собівартість однієї тони вугілля на конкретному підприємстві, грн;

$K_{води}$  – кількість вивільненої води під час видобутку гірничої маси, м<sup>3</sup>.

Визначені суми витрат в залежності від вартості ремонту доцільно капіталізувати, що збільшить вартість основного засобу, або не капіталізувати та віднести на витрати періоду, включити до загальновиробничих витрат.

У третьому розділі “**Розвиток внутрішнього аудиту витрат по основним засобам на підприємствах вуглевидобувної промисловості**” визначено напрями удосконалення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

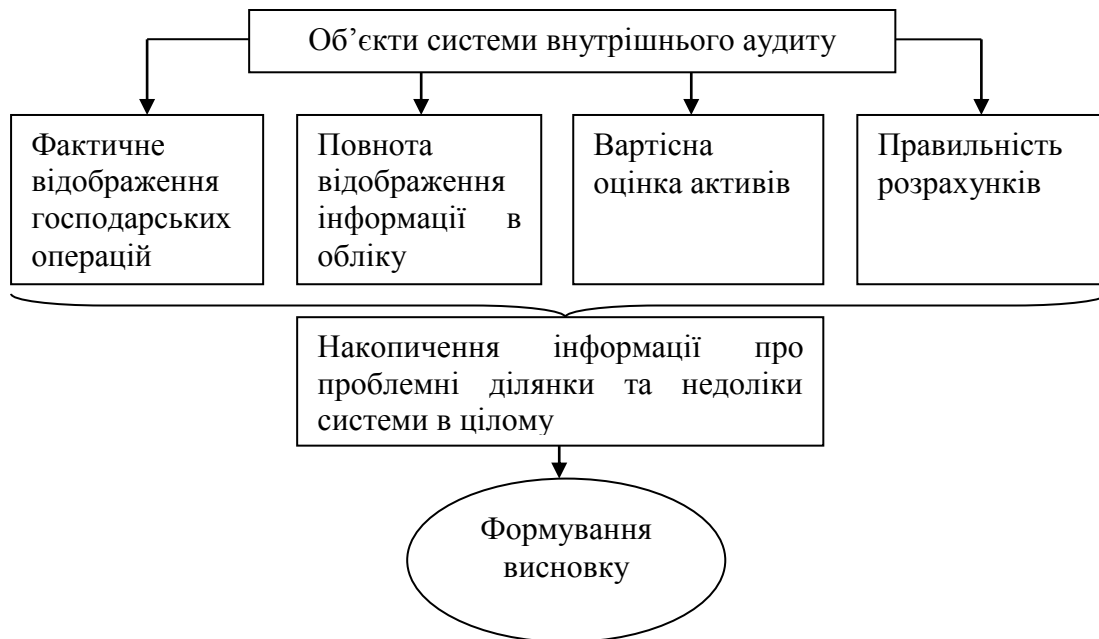
Під час дослідження було узагальнено основні завдання функціонування служби з внутрішнього аудиту, що дозволило обґрунтувати головні задачі при проведенні внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості.

Для оптимізації процесу проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості у ході дослідження запропоновано загальний план внутрішнього аудиту, в 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).

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

встановлених 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 дозволяють підвищити доказову базу внутрішнього аудитора для формування висновку.

Під час дослідження на базі діючих підприємств проаналізовано основні його напрями. У результаті чого запропоновано такі основні об'єкти, які повинні входити до системи внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах (рис. 2).



**Рис. 2. Об'єкти системи внутрішнього аудиту на вуглевидобувних підприємствах**

Комплексне впровадження наведених пропозицій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості дає змогу ефективно управляти природними і фінансовими ресурсами, контролювати стан основних засобів та залучати власників підприємства для здійснення не тільки виробничої діяльності, а й додаткової, такої, як природоохоронної та соціальної.

### **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.

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 сформуванню 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 методичку 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 якісність 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.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

**Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:**

1. Макурін А. А., Петрук О. М. Обліково-аналітичні проблеми на вуглевидобувних підприємствах в умовах євроінтеграції України // Економічний часопис XXI: науковий журнал. 2015. № 9-10. С. 111-114 (заг. обсяг 0,66 друк. арк., особисто автору належить 0,33 друк. арк.: охарактеризовано обліково-аналітичні проблеми на вуглевидобувних підприємствах) (включено до: Scopus (Нідерланди), Index Copernicus (Польща), EBSCOhost (США), Ulrich's Periodicals Directory (Велика Британія), Central and Eastern European Online Library (С.Е.Е.О.Л.) (Німеччина), INFOBASE INDEX (Індія), Російський індекс научного цитування (РИНЦ) (Росія), The European Reference Index for the Humanities and the Social Sciences (ERIH PLUS) (Норвегія)).

2. Макурін А. А., Пашкевич М. С. Удосконалення обліку амортизації основних засобів виробничим методом на гірничодобувних підприємствах // Економічний часопис XXI: науковий журнал. 2016. № 161(9-10). С. 95-100 (заг. обсяг 1 друк. арк., особисто автору належить 0,5 друк. арк.: обґрунтовано проблему нарахування несправедливих сум амортизації на основні засоби виробничого призначення) (включено до: Scopus (Нідерланди), Index Copernicus (Польща), EBSCOhost (США), Ulrich's Periodicals Directory (Велика Британія), Central and Eastern European Online Library (С.Е.Е.О.Л.) (Німеччина), INFOBASE INDEX (Індія), Російський індекс научного цитування (РИНЦ) (Росія), The European Reference Index for the Humanities and the Social Sciences (ERIH PLUS) (Норвегія)).

### Статті у наукових фахових виданнях України:

3. Макурін А. А. Проблеми облікового забезпечення господарських операцій в контексті євроінтеграції України // Бізнес Інформ :науковий журнал. 2014. № 11. С. 233-237 (0,58 друк. арк.).

4. Макурін А. А., Петрук О. М. Принципи бухгалтерського обліку і аудиту витрат підприємств вуглевидобувної промисловості у країнах Європи // Економічний простір: збірник наукових праць. 2015. № 97. С.222-231 (заг. обсяг 0,55 друк. арк., особисто автору належить 0,3 друк. арк.: обґрунтовано основні принципи обліку і аудиту витрат на вуглевидобувних підприємствах).

5. Макурін А.А. Проблеми нормативного регулювання бухгалтерського обліку у вуглевидобувній промисловості // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2015. № 11. Ч. 3. С. 155-158 (0,53 друк. арк.).

6. Макурін А. А., Пашкевич М. С. Обґрунтування типів основних засобів для обліково-аналітичного забезпечення їх передачі між підприємствами інтегрованого вуглевидобувного об'єднання // Бізнес Інформ : науковий журнал. 2015. № 10. С. 304-309 (заг. обсяг 0,64 друк. арк., особисто автору належить 0,32 друк. арк.: обґрунтовано класифікацію основних засобів під час передачі між підприємствами).

7. Макурін А. А. Особливості організації обліку готової продукції з метою удосконалення розрахунку амортизації основних засобів на вуглевидобувних підприємствах // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Науки : Економіка, політологія, історія. 2016. № 4 (236). С. 177-190 (0,60 друк. арк.).

8. Макурін А. А. Удосконалення методики розрахунку амортизації на основні засоби на підприємствах вуглевидобувної промисловості // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2016. № 1(47). Т. 1. С. 469-474 (0,68 друк. арк.).

9. Макурін А. А. Удосконалення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглевидобувної промисловості // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2016. № 9 (51). Т. 21. С. 137-141 (0,51 друк. арк.).

10. Макурін А. А. Впровадження служби з внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості // Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання. 2016. № 11. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5360> (0,56 друк. арк.).

### Матеріали конференцій:

11. Макурін А. А. Бухгалтерський облік і аудит вуглевидобувної промисловості в умовах євроінтеграції України // Менеджмент, маркетинг, підприємцтво : содействие устойчивому развитию : материалы I междунар. науч.-практ. интернет-конф. (г. Днепропетровск – Коттбус, 25-26 декабря 2014 г.). Днепропетровск: Акцент ПП. 2015. С. 80-81 (0,1 друк. арк.).

12. Макурін А. А. Проблеми обліку господарських операцій з євроінтеграцією України // *Нова економічна політика на світовому, державному та регіональному рівнях : збірник тез наукових робіт учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 21-22 листопада 2014 р.)*. Одеса. 2014. С. 110-112 (0,15 друк. арк.).

13. Макурін А. А. Проблеми обліку накладних витрат на сучасному підприємстві // *Інструменти лібералізації та спрощення світової торгівлі : міжнародний і національний аспекти : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 28 листопада 2014 р.)*. Дніпропетровськ: АМСУ. 2014. С. 83-85 (0,14 друк. арк.).

14. 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 XXI-му столітті : тези виступів міжнар. наук.-практ. конф. (м. Житомир, 6-7 листопада 2015 р.)*. Житомир: Вид. О.О. Євєнюк. 2015. С. 226-228 (0,12 друк. арк.).

15. Макурін А. А. Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах вуглевидобувної промисловості України // *Розвиток національної економіки: теорія і практика : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Івано-Франківськ, 3-4 квітня 2015 р.)*. Івано-Франківськ: Крок. 2015. Ч.3. С. 270-271 (0,17 друк. арк.).

16. Макурін А. А. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення вуглевидобувної промисловості в контексті євроінтеграції України // *Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : збірник матеріалів IX міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лютого 2015 р.)*. Київ: ННЦ «ІАЕ». 2015. С. 96-99 (0,24 друк. арк.).

17. Макурін А. А. Принципи бухгалтерського обліку на вуглевидобувних підприємствах в країнах Європи // *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали XII міжнар. наук.-практ. конф. (м. Черкаси, 13-15 травня 2015р.)*. Черкаси: ЧДТУ. 2015. С. 24-26 (0,14 друк. арк.).

18. Макурін А. А. Бухгалтерський облік соціальної діяльності підприємств вуглевидобувної промисловості // *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит : сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доповідей II міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 30 листопада 2016 р.)*. Чернігів : Черніг. нац. тех.-нол. ун-т. 2016. С. 91-92 (0,13 друк. арк.).

19. Макурін А. А. Природоохоронний облік на підприємствах вуглевидобувної промисловості // *Economy and Society : modern foundation for human development: International Scientific Conference, Part2 (Leipzig, October 31, 2016)*. Leipzig, Germany: Baltija Publishing. 2016. С. 171-173 (0,19 друк. арк.).

20. Макурін А. А. Розвиток внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості // *Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткуванню : тези виступів міжнар. наук.-практ. конф. (м. Житомир, 25 листопада 2016 р.)*. Житомир: Видавець О.О. Євєнок. 2016. С. 207-209 (0,14 друк. арк.).

**Інші видання:**

21. Макурін А. А. Проблеми бухгалтерського обліку основних засобів у вуглевидобувній галузі // Облік, аналіз та аудит в контексті Європейської інтеграції України : монографія / за заг. Ред. Пашкевич М.С.; М-во освіти і науки України; Нац. Гірн. Ун-т. Дніпропетровськ.: НГУ, 2015. 361 с. С. 130-166 (заг. обсяг 15,87 друк. арк., особисто автору належить 1,92 друк. арк.).

**АНОТАЦІЯ**

**Макурін А.А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2017.

Дисертація присвячена науковому обґрунтуванню теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення теоретичних, методологічних та організаційних засад бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах. Уточнено поняття підприємства-реципієнта і підприємства-донора при передачі основних засобів, що дозволило удосконалити документальне забезпечення передачі основних засобів від одного підприємства до іншого. Досліджено склад готової продукції у вуглевидобувній промисловості, що дозволило удосконалити виробничий метод нарахування амортизації на основні засоби за рахунок урахування «корисних копалин» та «порожніх порід». Запропоновано певний порядок і послідовність процедур в ході проведення внутрішнього аудиту для отримання необхідних доказів при формуванні доказової бази аудиту.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, внутрішній аудит, основні засоби, соціальна діяльність, природоохоронний облік, амортизація, витрати.

**АННОТАЦИЯ**

**Макурин А.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит затрат на содержание и улучшение основных средств на угледобывающих предприятиях. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2017.

Диссертация посвящена научному обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию теоретических, методологических и организационных основ бухгалтерского учета и внутреннего аудита затрат на содержание и улучшение основных средств.

Объектом исследования является процесс ведения учета и аудита расходов на содержание и улучшение основных средств на угледобывающих предприятиях на основе комплексного подхода к угледобыче.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методических и организационных основ бухгалтерского учета и внутреннего аудита затрат на содержание и улучшение основных средств на угледобывающих предприятиях в условиях комплексного подхода к угледобыче.

В ходе исследования было проанализировано состояние и использование основных средств на угледобывающих предприятиях. Исследован процесс формирования и признания расходов понесены угледобывающим предприятием во время содержания и улучшение основных средств. Основные результаты научной новизны можно представить следующими усовершенствованиями.

Исследован процесс передачи основных средств от одного предприятия другому. Существующая внутренняя отчетность бухгалтерского учета не отражала всех затрат, возникающих при осуществлении этого процесса. Выявлено, что на некоторых предприятиях эта операция никак не отражалась в отчетности, поскольку право собственности на основные средства не менялось. Поэтому было предложено усовершенствование документального обеспечения передачи основных средств от одного предприятия другому в рамках одного интегрированного угледобывающего объединения через использование актов, обеспечивающих надлежащее документальное оформление выполненной хозяйственной операции. Которые позволяют определить износ основного средства, отображают статьи расходов на проведение операции передачи.

Проанализированы методы начисления амортизации на основные средства. Установлено, что в Европе на основные средства используют более реальный метод начисления амортизации, учитывающей склад готовой продукции на угледобывающем предприятии. Исходя из этого, был усовершенствован производственный метод начисления амортизации на основные средства производственного назначения через обоснование специфического склада готовой продукции предприятия (шахты), которую необходимо учитывать при определении объекта калькулировании и планировании амортизационных отчислений.

Проанализировав функционирования угледобывающих предприятий Украины, установлено, что помимо основной деятельности некоторые угледобывающие предприятия осуществляют дополнительную деятельность, а именно социальную и природоохранную деятельность. Предложено организационное обеспечение бухгалтерского учета затрат на основные средства социального назначения путем разработки внутреннего учетного стандарта «Основные средства социального назначения для угледобывающих предприятий». В ходе исследования проведения природоохранной деятельности, установлено использование производственных основных средств природоохранного назначения, нуждающихся в ремонте. С этой целью

обоснованно калькулирование затрат на ремонт через уточнение состава статей расходов в зависимости от вида проводимого ремонта.

С целью идентификации участников процесса, передающих и получающих основные средства, предложено использовать понятия предприятие-получатель и предприятие-донор с целью понимания процессов передачи между предприятиями (шахтами) в рамках единого интегрированного угледобывающего объединения. Усовершенствовано документальное обеспечение этой операции.

Бухгалтерский учет на угледобывающих предприятиях не позволяет идентифицировать производственные основные средства природоохранного назначения и основные средства социального назначения, что немаловажно в условиях устойчивого развития и становления на отечественных предприятиях системы внутреннего аудита. Поэтому усовершенствована классификация основных средств на предприятиях угледобывающей промышленности для целей внутреннего аудита, дающая возможность идентифицировать в бухгалтерском учете основные средства природоохранного и социального назначения, позволяет проанализировать состав основных средств, и построить единый перечень основных средств используемых угледобывающее предприятие.

Проанализировав на существующих предприятиях систему внутреннего аудита и процедуры, применяемые внутренним аудитором при проверке основных средств, обосновано использование процедур внутреннего аудита при проверке основных средств, позволяющих упорядочить использованные процедуры для получения необходимых доказательств по конкретному объекту относительно его наличия, права собственности, первичных данных, степень износа, транспортных затрат. Это способствует формированию аудиторского заключения и позволяет аудитору расширить доказательную базу и подтвердить понесенные расходы.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, внутренний аудит, основные средства, социальная деятельность, природоохранный учет, амортизация, расходы.

## ABSTRACT

**Makurin A.A. Accounting and internal audit of expenses for maintenance and improvement of fixed assets in coal mining enterprises. - Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2017.

The thesis is devoted to scientific substantiation of theoretical fundamentals and development of practical recommendations to improve the theoretical, methodological and organizational principles of accounting and internal audit, expenses for maintenance and improvement of fixed assets in coal mining enterprises. The definition of concept enterprise-recipient and enterprise-donor during transfer of fixed assets is argued that allowed improving documentary support for

process of fixed assets transfer from one enterprise to another. Internal documentation ensures proper registration of fulfilled economic operations. Warehouse of finished products in the coal mining industry is grounded, that allowed improving production method of depreciation on fixed assets due to account “minerals” and “waste rock”. The certain order and sequence of procedures during internal audits to obtain the necessary evidence while forming evidence base audit.

*Key words:* accounting, internal audit, fixed assets, social activities, environmental accounting, depreciation, expenses.

Підписано до друку 24.03.2017 р. Формат 60x90 1/16

Папір друкарський. Друк офсетний

Гарнітура Time New Roman. Ум. друк. арк. 0,9

Тираж 100. Зам. № 3079

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора  
у ПП “Рута”

10004, Україна, м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17а,

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб’єктів видавничої справи

ДК №3671 від 14.01.2010 р.