

ОБЛІК НА БАЛАНСОВИХ І ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ: ПРАВОВИЙ ВИМІР

Досліджено прояв складових права власності щодо відображення фактів господарського життя на позабалансових рахунках

Постановка проблеми. Здійснення господарської діяльності будь-якого підприємства пов'язане з відносинами власності. Відносини власності – це система виключень із доступу до матеріальних і нематеріальних ресурсів. Відсутність виключень із доступу до ресурсів (тобто вільний доступ до них) означає, що вони нічийі, що вони не належать нікому або ж належать усім. [8, с.72]. Будь-які ресурси підприємства є об'єктом прав власності та з приводу їх використання виникають економічні відносини. З точки зору бухгалтерського обліку відносини з приводу права власності слід розглядати через систему певних подій (фактів господарського життя), а кожну окрему подію – як реалізацію права власності. Звідси випливає, що більшість господарських операцій здійснюються підприємством на основі відносин власності. Систематизація інформації про господарські операції, які мають місце на підприємстві, здійснюється з використанням рахунків бухгалтерського обліку. Причому різні факти господарського життя відображаються як на балансових, так і на позабалансових рахунках. На балансових рахунках узагальнюється інформація щодо об'єктів, які належать підприємству на правах власності, залишки по цих рахунках відображаються у балансі підприємства на звітну дату. Об'єкти бухгалтерського обліку, що належать підприємству на правах володіння і розпорядження майном знаходять своє відображення на позабалансових рахунках, залишки по яких не включаються до балансу підприємства, проте наводяться у спеціальній звітності. На базі відносин власності виникають зобов'язання підприємства, що мають правову основу. Таким чином, існує зв'язок між обліком на балансових і позабалансових рахунках, який проявляється через відносини власності в залежності від існування різних видів права. Дослідження зазначеного зв'язку в достатній мірі не висвітлюється науковцями, що викликає науковий інтерес і визначає його актуальність.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Цю проблему у своїх дослідженнях піднімали ще В.П Астахов [1], Ю.А. Бабаєва [2], Ф.Ф. Бутинець [3], М.З. Вайсман [4], А.М. Галаган [5], Е.Я. Герцик [6], Л. Інжир [9], А.И. Лозинський

Литвинчук І.В. Облік на балансових і позабалансових рахунках: правовий вимір
[11], А.Л. Лузін [12], В.Г. Макаров [13], П.П. Німчинов [14], В.Ф. Палій [15],
М.С. Пушкар [17], Я.В. Соколов [16], Е.Д. Чацкіс, А.Н. Лисюк [20].

Метою дослідження є обґрунтування взаємозв'язку між обліком на балансових та позабалансових рахунках з метою забезпечення цілісності системи бухгалтерського обліку, аналізу та контролю і достовірності показників, які відображаються у фінансовій звітності будь-якого підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перші комплексні дослідження щодо прав власності належать відомим американським економістам Р.Коузу та А.Алчиану. У своїх дослідженнях вони оперують не звичним поняттям «власність», а використовують термін «право власності». Не ресурс сам по собі є власністю, а «пучок або доля прав» з приводу користування ним.

Вченими розроблено теорію, відповідно якої повний «пучок прав» складається із одинадцяти елементів:

1. Право володіння, тобто право виключного фізичного контролю над благами.
2. Право використання, тобто право застосування корисних якостей благ для себе.
3. Право управління, тобто право вирішувати, хто і як буде забезпечувати використання благ.
4. Право на дохід, тобто право володіти результатами від використання благ.
5. Право суверена, тобто право на відчуження, споживання, зміни або знищення благ.
6. Право на безпечність, тобто право на захист від експропріації благ і від нанесення шкоди зі сторони зовнішнього середовища.
7. Право на передачу благ по заповіту.
8. Право на безстроковість володіння благами.
9. Заборона на використання способом, що наносить шкоду зовнішньому середовищу.
10. Право на відповідальність у вигляді вимоги боргу, тобто можливість отримання блага в оплату за борг.
11. Право на остаточний характер, тобто право на існування процедур і інститутів, які забезпечують відновлення порушених прав.

Права власності розуміються як санкціоновані суспільством (законами держави, адміністративними розпорядженнями, традиціями і т. д) поведінкові відносини між людьми, які виникають у зв'язку із існуванням благ і стосуються їх використання. Ці відносини є нормами поведінки з приводу благ, яких будь-яка особа повинна дотримуватися у своїх взаємовідносинах з іншими людьми

або ж нести витрати з приводу їх недотримання. Інакше кажучи, права власності є не що інше, як визначені «правила гри», що прийняті у суспільстві. [8,с.71].

Згідно ст. 316 ЦК України „правом власності є право особи на річ (майно), яке вона реалізує відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб. Власникові належать права володіння, користування та розпорядження своїм майном”.

Господарську діяльність будь-якого підприємства складають господарських операцій, які є результатом виникнення та реалізації конкретних майнових прав і зобов'язань. Звідси, означає, що будь-які економічні процеси, що відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, визначаються певними правовими нормами виконання зобов'язань, що тим самим забезпечує тісний зв'язок між бухгалтерським обліком і правом. І саме правова сутність зобов'язань з точки зору виникнення і припинення прав власності визначає особливості відображення господарських операцій на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку конкретного підприємства (таблиця 1).

Таблиця 1. Вплив прав володіння та користування на відображення операцій на позабалансових рахунках (розробка автора)

Шифр рахунку	Назва рахунку		Наявність або відсутність складових права власності
1	2		3
01	Орендовані необоротні активи		Відсутність права власності, наявність права розпорядження і/або користування
02	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Виконання робіт щодо активів, відсутність прав
	022	Матеріали, прийняті для переробки	Виконання робіт щодо активів, відсутність прав
	023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	Відсутність прав і діяльності щодо активів
	024	Товари, прийняті на комісію	Наявність права розпорядження активами
	025	Майно в довірчому управлінні	Наявність права розпорядження активами
03	Контрактні зобов'язання		Наявність права розпорядження контрактними зобов'язаннями, права користування контрактними зобов'язаннями. Як правило, взаємовиключаючі один одного
04	Непередбачені активи і зобов'язання		Відсутність прав, імовірність їх виникнення за певних умов
05	Гарантії та забезпечення надані		Право розпорядження у разі виконання гарантій та забезпечень
06	Гарантії та забезпечення отримані		Відсутність прав. Виникнення права власності при перенесенні заборгованості на баланс

1	2	3
07	Списані активи	Відсутність прав, імовірність їх виникнення у випадках зміни майнового становища боржника та за рішенням суду
08	Бланки суворого обліку	Наявність права розпорядження і користування бланками суворого обліку і суворої звітності
09	Амортизаційні відрахування	Наявність права користування амортизаційними відрахуваннями, нарахованими на необоротні активи

Аналіз впливу прав володіння та користування на відображення операцій на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку показує, що згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30 листопада 1999 р. позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух певних об'єктів.

Так, рах. 01 “Орендовані необоротні активи” ведеться з урахуванням прав розпорядження і/або користування, які можуть виникати при укладанні договору операційної оренди (лізингу), оскільки призначений для обліку активів у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів.

Рах. 021 “Устаткування, прийняте для монтажу”, та рах. 022 “Матеріали, прийняті для переробки” передбачає відсутність прав власності, оскільки тимчасово здійснюється виконання робіт щодо цих активів, облік затрат по яких відображається на балансових рахунках, призначених для обліку витрат виробництва, враховуючи що ці рахунки призначені для обліку обладнання, устаткування, інших ТМЦ, які надійшли від замовника та прийняті до монтажу, а також для обліку руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки і не оплачуються одержувачем.

Рах. 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”. Передбачає відсутність будь-яких прав і діяльності щодо активів, оскільки призначений для обліку прийнятих ТМЦ на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників.

Рах. 024 “Товари, прийняті на комісію” передбачає наявність права розпорядження активами, що виникає у момент укладання договорів комісії, поруки та інших цивільно-правових договорів, які уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів за дорученням без передачі права власності на них, враховуючи що призначений для обліку одержаних товарів.

Рах. 025 “Майно в довірчому управлінні” передбачає наявність права розпорядження активами, що виникає на підставі укладеного договору доручення від третіх осіб, оскільки призначений для обліку майна, що надійшло

в довірче управління, а також ТМЦ, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя.

Рах. 03 “Контрактні зобов’язання” передбачає наявність права користування контрактними зобов’язаннями, що виникає при укладанні деривативу, який засвідчує право або зобов’язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених умовах у майбутньому, права розпорядження контрактними зобов’язаннями – за умови виконання, передачі або продажу зобов’язання за контрактом іншим особам. Як правило, взаємовиключаючі один одного.

Рах. 04 “Непередбачені активи і зобов’язання” передбачає відсутність прав, проте, враховуючи, що призначений для накопичення інформації про наявність непередбачених активів і зобов’язань, які виникли при узгодженні минулих господарських операцій і можуть стати реальними, виникає імовірність виникнення прав, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій.

Рах. 05 “Гарантії та забезпечення надані” передбачає виникнення права розпорядження у разі виконання гарантій та забезпечень на підставі укладання договору поруки.

Рах. 06 “Гарантії та забезпечення отримані” передбачає відсутність прав, оскільки гарантії та забезпечення отримані від третіх осіб і/або є предметом застави. Проте існує імовірність виникнення права власності за умови погашення заборгованості, на яку вони були надані та/або при перенесенні заборгованості за ними на баланс.

Рах. 07 “Списані активи” передбачає відсутність будь-яких прав, оскільки призначений для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників і сум невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей. Проте існує імовірність виникнення прав власності у випадках зміни майнового становища боржника внаслідок стягнення списаної дебіторської заборгованості та за рішенням суду при вирішенні питання щодо нестач і втрат від псування цінностей, що належить до відшкодування винуватцями.

Рах. 08 “Бланки суворого обліку” передбачає наявність права розпорядження і користування бланками суворого обліку і суворої звітності з огляду на те, що призначений для обліку наявності та руху документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж, проїзних документів, довіреностей на одержання цінностей та інших, перелік яких встановлюється відповідними нормативно-правовими актами.

Рах. 09 “Амортизаційні відрахування” передбачає наявність права користування амортизаційними відрахуваннями, нарахованими на необоротні активи, враховуючи, що амортизаційні відрахування використовуються для будівництва об’єктів, придбання (виготовлення) основних засобів, поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів, придбання (створення) нематеріальних активів, інших капітальних робіт та погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Таким чином, усі об’єкти бухгалтерського обліку, що відображаються на позабалансових рахунках, обліковуються виходячи із існування прав розпорядження та користування майном. Причому специфічними об’єктами є: а) устаткування, прийняте для монтажу, матеріали, прийняті для переробки та матеріальні цінності на відповідальному зберіганні оскільки відносно цих об’єктів спостерігається відсутність будь-яких прав; б) непередбачені активи і зобов’язання та списані активи, оскільки наявність права на них буде імовірним лише за виникнення певних умов.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Виявлено зміст зв’язку між балансовим обліком і обліком на позабалансових рахунках з позиції права власності, оскільки позабалансові рахунки передбачають правову основу відображення фактів господарського життя і призначені для оцінки активів, зобов’язань і резервів, які належать підприємству на правах розпорядження і користування майном. У подальших дослідженнях основна увага буде зосереджена на особливостях обліку і контролю фактів господарського життя, що відображаються на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 351 с.
2. Бабаєва Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Посібник для вузів. – 2-е вид., перероб. і доп. – М.:ЮНГІ-ДАНА, 2001. – 304 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів./ 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.
4. Вайсман М.З. Учет, анализ и ревизия при журнально-ордерной форме счетоводства. – Кишенев: Издательство «Картя молдовеняскэ», 1964. – 372.
5. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. – Изд-во наркомторга СРСР и РСФСР, М.: 1928. – 436 с.
6. Герцык Е.Я. Краткий курс общего счетоведения. Издание уральского областного комитета союза совторгслужащих. – Свердловск, 1925

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291

8. Курс экономической теории. Под общей редакцией проф.Чепурина М.Н., проф.Киселевой Е.А. Издательство «АСА», Киров 1997.

9. Л.Инжир. Теория и практика забалансовых счетов. // Счетная мысль.– № 9.–1925.–с. 23-25.

10. Литвинчук І.В. Позабалансовий облік у контексті правовідносин. // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Третій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – С. 45-47

11. Лозинский А.И. Курс теории балансового учёта. – В/О «СОЮЗОРГУЧЁТ». Редакционно-издательское управление. Москва.–1938.–584 с.

12. Лузин А.Л. Классификация и план счетов. Учебное пособие по курсу теории бухгалтерского учета. – М., 1961.– 39 с.

13. Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерского учёта.– М.: Финансы, 1978.–159 с

14. П.П. Немчинов Новая классификация счетов бухгалтерского учёта. Текст лекций Киев 1976 г., 42 с

15. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. Москва «Финансы», 1975, 160 с.

16. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

17. Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. Теоритичні основи бухгалтерського обліку. Підручник для вузів.– Видання 2-ге, перероб. і доп.– Тернопіль: ТАНГ, 1998.-269 с.

18. Пушкар М.С. Забалансовый учет: Практ. Руководство. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 48 с.

19. Сажина М.А. Научные основы экономической политики государства: Учебное пособие. – М.: Издательство НОРМА (Издательная группа НОРМА – ИНФРА М), 2001. – 224 с.

20. Чацкис Е.Д., Лысюк А.Н.Теория бухгалтерского учета.– М.: “Экспертное бюро-М”, 1997. – 351 с.