

Выводы и направление дальнейших исследований. Изучение и анализ затрат труда руководителей можно проводить следующими методами: анкетирование и интервьюирование (письменный и устный опрос), фотография, хронометраж и моментные наблюдения. Цель анкетного и устного опроса – выяснить мнение тестируемых по поводу эффективности организации планирования их труда, удельного веса потерь рабочего времени или внеплановых работ.

Косвенное нормирование, в свою очередь, предполагает определение меры затрат труда через численность подчиненных, которая устанавливается на основе анализа статистических данных о фактической численности работающих, нормативов численности, норм обслуживания и норм управляемости (числа подчиненных).

Наиболее точное измерение затрат труда управленческого персонала достигается при использовании прямых методов нормирования.

По большому счету, процесс нормирования заключается в разработке, использовании, проверке и совершенствовании норм труда. Следовательно, возможны две ситуации работ по нормированию: либо нормирование вводится на предприятии впервые (или заново, после долгого перерыва), либо нормирование существует и действует, но назрела необходимость в его совершенствовании.

В любом случае, в первую очередь необходимо определиться с целями введения или совершенствования норм, определить какие проблемы будут в результате решены. Если же нормы вводятся впервые это обязательно должно иметь веские причины.

Разработка норм затрат труда начинается с проектирования трудовых процессов, которое заключается в установлении наиболее целесообразного состава и строгой последовательности трудовых действий, приемов, операций.

Далее следует определить, какая степень точности норм нас устроит, и сколько времени и денег мы готовы на этот процесс потратить. Чем более точны и обоснованны нормы, тем больше времени и ресурсов потребуется на их разработку.

Для установления норм необходимо изучить и проанализировать затраты рабочего времени исполнителей и оборудования. Характеристики оборудования обычно указываются в паспорте технического средства и прежде чем приступить к нормированию, нужно тщательно изучить всю техническую документацию.

Нормирование труда руководителей, специалистов и служащих может проводиться на основе готовых нормативов расчетным методом или на основе исследования действующей организации труда, выявления передового опыта и резервов, статистического анализа численности работников.

Нормативы играют положительную роль, когда они направлены на улучшение работы. Но иногда нормативы могут превратиться в свою противоположность, если вся их система будет чрезмерно подробной и в силу этого придется слишком жестко регламентировать работу каждого исполнителя и таким образом снизить инициативу работников и их творческую маневренность.

Список литературы

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Кн. 1. - М.: Ось-89, 1997. – 256 с.
2. Гастев А. К. Как надо работать. - М.: Экономика, 1972. - -478с.
3. Иоффе В. М. Новый метод нормирования ручных приемов и работ // Предприятие, 1930. - №11-12. - С. 21-26.
4. Завіновська Г. Т. Економіка праці. - К.: КНЕУ, 2000. - 134 - 147 с.

Рукопись поступила в редакцию 12.04.12

УДК 657.1:346.12

К.В. РОМАНЧУК, канд. екон. наук, доц., Житомирський державний технологічний університет

КОНЦЕПЦІЯ ВИЗНАННЯ АКТИВІВ В ОБЛІКОВІЙ НАЦІОНАЛЬНІЙ ПРАКТИЦІ УКРАЇНИ: ПРАВО ВЛАСНОСТІ ЧИ КОНТРОЛЬ

Досліджено особливості визнання активів в національній обліковій практиці України. Виявлено групи причин (концептуальні відмінності, закладені в нормативних актах; розрив у розвитку методології бухгалтерського обліку та правового інструментарію; складність використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн), в результаті наявності яких не представляється можливим однозначно відповісти на питання: що є основою для визнання активів в Україні.

Ключові слова: активи, власність, контроль, майно, право власності

Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями. Процес гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні значно впливає на реформування національної облікової системи. Зміни в законодавстві, що регулює господарські відносини суб'єктів господарювання, вимагають адекватної трансформації бухгалтерського обліку. Сьогодні потребують уточнення ряд питань про сутність основних бухгалтерських категорій, а також розробка методології бухгалтерського обліку окремих його об'єктів з урахуванням досвіду зарубіжних країн та специфіки національного господарського та цивільного законодавства. Одним з найбільш дискусійних питань при цьому є питання відображення в системі бухгалтерського обліку майна, яке належить суб'єкту на праві власності, що є основним у суспільній практиці виникнення, функціонування та розвитку будь-якої економічної системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання власності завжди знаходилося в центрі уваги дослідників соціально-економічних процесів. Його дослідженням займаються як вчені-юристи, так і економісти. Не применшуючи внеску в дослідження даного питання вчених-юристів, зупинимось на теоретичному надбанні вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, зокрема таких як: В.Д. Базилевич, О.В. Боброва, О.В. Бузгалін, А. Бурляй, В. Галунько, А.С. Гальчинський, Г.М. Григорян, С.А. Давимука, А.С. Дзера, Ю.Н. Дмитрієнко, Д.В. Довгерт, Р.І. Капелюшников, Д.І. Коваленко, Ю.М. Лачинов, К. Маркс, Ю.В. Ніколенко, Н.М. Ногінова, О.Й. Пасхавер, О.Д. Рябченко, В.М. Семененко, Г.Г. Харченко, М.В. Чечетов, А.А. Чухно О. Шпенглер та ін. Окремі питання, присвячені специфіці відносин власності та відображенню їх в системі бухгалтерського обліку, розглядали: А.В. Бугайов, С.Л. Коротаєв, М.Ю. Медведєв, С.О. Миколаєва, М.Л. П'ятов, В.Я. Соколов, С.В. Шебек.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення особливостей відображення власності підприємства в системі бухгалтерського обліку та обґрунтування її зв'язку з активом балансу.

Завдання дослідження полягають в обґрунтуванні відмінностей у визнанні активів у національних нормативних актах; виявленні розриву у методології бухгалтерського обліку та правовому інструментарії, а також виявленні складності використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн.

Викладення основного матеріалу. Питання змістовного наповнення активу балансу на перший погляд тривіальне, проте сьогодні в національній обліковій практиці виникає значна кількість непорозумінь у формуванні відповіді на нього.

Непорозуміння і неоднозначність обумовлені як мінімум трьома групами причин: 1) концептуальною відмінністю, закладеною в національних нормативних актах, 2) розривом у розвитку методології бухгалтерського обліку та правового інструментарію, 3) складністю використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн.

1. Концептуальна відмінність, закладена в нормативних актах. Обґрунтування заявленої концептуальної відмінності, закладеної в нормативних актах України, було б неможливим без уточнення сутності поняття "майно" і його видів. Поняття "майно" – це фактично юридичне поняття, однак, похідні від нього (майнове становище, майновий потенціал) є невід'ємною частиною мови економіки та активно використовуються в різних галузях економічної науки. Поняття "майно" є невід'ємним від діяльності підприємства. Так, згідно з п. 4 ст. 62 Господарського кодексу України (далі – ГК України) підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом. Майном відповідно до п. 1 ст. 139 ГК України визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне вираження, вироблені або використовуються в діяльності суб'єктів господарювання і відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

У той же час п. 1 ст. 66 ГК України визначено, що майно підприємства включає виробничі та невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. Таким чином, законодавці основним критерієм визнання майна підприємства визначають факт відображення (невідображення) його в балансі. Враховуючи, що згідно ст. 133 ГК України основу правового режиму майна суб'єктів господарювання, на якій базується їх господарська діяльність, становлять право власності та інші речові права – право господарського відання, право оперативного управління, а також інші речові права, передбачені Цивіль-

ним Кодексом України (далі – ЦК України) – представляється логічним твердження, що в активі балансу підприємства відображається його власність, а точніше майно, що належить йому на праві власності, праві господарського відання, праві оперативного управління.

Це твердження справедливе для бухгалтерського обліку в Україні дореформеної доби (до 2000 р.). Так, наприклад, серед головних завдань бухгалтерського обліку, передбачених п. 6 Положення № 250 [17], визначено забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів. Справедливим є дане твердження і для сучасної облікової практики, прийнятої в Російській Федерації. Так, згідно з п. 1 ст. 1 Федерального закону "Про бухгалтерський облік" [24] бухгалтерським обліком є упорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій. При цьому серед об'єктів бухгалтерського обліку, названих у п. 2 ст. 1 Закону є майно підприємства. А до основних завдань бухгалтерського обліку п. 3 ст. 1 вищевказаного Закону віднесено формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства і його майновий стан.

Згідно зі ст. 8 Федерального Закону "Про бухгалтерський облік" загальне правило бухгалтерського обліку майна підприємства, виходячи з обсягу прав на нього, виглядає таким чином: необхідно оприбуткувати майно на баланс з моменту набуття права власності на нього і списувати з балансу в момент втрати права власності на дане майно. Таким чином, за твердженням проф. М.Л. Пятова, у російській обліковій практиці в активі балансу відображається лише те майно, яке належить фірмі на праві власності. Майно, що перебуває у володінні або користуванні фірми, відображається на позабалансових рахунках [21].

Викладене дозволяє стверджувати, що в системі бухгалтерського обліку України дореформеної епохи і національної облікової практиці Російської Федерації відображається власність підприємства, а точніше, майно, що належить суб'єкту господарювання на праві власності.

Від описаного значно відрізняється сучасна національна облікова практика в Україні. Зокрема, при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності, складовою частиною якої є баланс, суб'єктам господарювання слід керуватися положеннями Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4] (далі - Закон "Про бухгалтерський облік") і вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Згідно зі ст. 1 ЗУ "Про бухгалтерський облік" бухгалтерським обліком є процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Як бачимо, об'єктом бухгалтерського обліку в Законі задекларовано досить широке поняття – діяльність підприємства. При цьому не простежується чіткої відповіді на питання, що ж становить діяльність підприємства? Очевидно, в даному випадку слід керуватися загальним нормативним актом - ГК України, п. 1 ст. 3 якого визначено, що під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суцільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Логічно було б припустити, що в ході здійснення господарської діяльності підприємства використовують майно, яке і повинно обліковуватися, проте, в жодному нормативному акті, що регулює процес ведення та організації бухгалтерського обліку, згадка про дане поняття відсутня. У той же час рядом нормативних актів передбачене існування поняття "активи".

Згідно зі ст. 1 ЗУ "Про бухгалтерський облік", п. 3 П (С) БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [18] (далі – П (С) БО 1) та пп. 2 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України [16] (далі - ПК України) активами визнаються ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Разом з тим, пояснення, в чому полягає контроль, не знаходимо ні в одному нормативному акті.

Дотримання "принципу контролю" у визнанні ресурсів активами не є новацією для світової облікової практики і простежується в МСФЗ та нормативних актах, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах (наприклад, Республіці Вірменія, Республіці Казахстан, Республіці Узбекистан).

У МСФЗ визначення поняття "актив" наведено у п. 49 Принципів складання та подання фінансової звітності [7]: "активи (assets) - це ресурси, контрольовані компанією в результаті минулих подій, від яких компанія очікує отримання економічних вигід в майбутньому". З цього визначення випливають три принципових характеристики активу:

контроль - активом вважається ресурс, контрольований підприємством;
наявність події в минулому — контроль встановлюється в результаті минулих подій;
очікуваний приплив економічних вигід у майбутньому - передбачається, що ресурс буде приносити в подальшому економічні вигоди [23, с. 78-79].

Аналогічні підходи до сутності активів знаходимо в бухгалтерському законодавстві Республіки Вірменія, Республіки Казахстан та Республіці Узбекистан. Так, згідно зі ст. 6 Закону Республіки Вірменія "Про бухгалтерський облік" [2] активом є засіб, контрольований організацією як результат здійснених операцій (подій), від якого очікується приплив в організацію майбутніх економічних вигід. Законом Республіки Казахстан "Про бухгалтерський облік" [3] передбачено, що "активи - ресурси, контрольовані індивідуальним підприємцем або організацією в результаті минулих подій, від яких очікується отримання майбутніх економічних вигід" (ст. 13). Концептуальна основа для підготовки та подання фінансової звітності Республіки Узбекистан [8] розглядає активи як економічні ресурси, контрольовані суб'єктом, отримані в результаті попередньої діяльності, для того, щоб в майбутньому отримати від них дохід (пп. 1 п. 38).

Аналізуючи трактування поняття "активи" в МСФЗ та національному обліковому законодавстві (табл. 1), приходимо до висновку, що зовнішня тотожність в трактуванні поняття "актив" і критеріях визнання є, однак, формальною – в сучасній обліковій практиці України не поодинокі випадки визнання об'єктів активами згідно наявності (відсутності) права власності, а не виходячи з задекларованого в Законі України "Про бухгалтерський облік" та П (С) БО 1 "принципу контролю".

Таблиця 1

Визначення поняття "актив" у національних нормативних актах,
що регулюють ведення бухгалтерського обліку, і МСФЗ

Ознака	Нормативні акти України, що регулюють ведення бухгалтерського обліку	МСФЗ
Термін	Активи - ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому [4, ст. 1; 18, п. 3]	Актив - ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують одержання майбутніх економічних вигід суб'єктом господарювання [6]
Критерії визнання	1) оцінка активу може бути достовірно визначена; 2) очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з його використанням	1) актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити; 2) існує ймовірність отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід [6]

Причиною такої ситуації може бути суттєва невідповідність вищевказаним нормативним актам, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в Україні, норм Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 (далі - Інструкція № 291) [5]. Так, на рахунках класу 1 узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, отриманих на праві господарського ведення, на праві оперативного управління, отриманих у фінансовий лізинг, довірче управління чи за договором оренди цілісного майнового комплексу. Варто відзначити, що Планом рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств та Інструкцією щодо його застосування [15], яка використовувалась до прийняття Інструкції № 291, також передбачена можливість відображення майна в системі рахунків бухгалтерського обліку, належного йому на праві власності: "рахунок 01 Основні засоби", який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству на правах власності основних засобів, що знаходяться в експлуатації, запасі, на консервації або зданих в оренду" [15].

Як бачимо, в основу відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку покладені правові режими майна, визначені ГК України, що в той же час суперечить ЗУ "Про бухгалтерський облік", П (С) БО 1, ПК України (рис. 1).

Однак, у ряді випадків Інструкцією № 291 передбачена можливість відображення необоротних активів в системі рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням принципу контролю: "господарські організації (крім державних (казених) та комунальних підприємств) на окремих субрахунках третього порядку відповідних субрахунків із зазначенням належності до державної та / або комунальної власності відображають контрольовані ними (що перебувають у їх володінні та / або користуванні) необоротні активи, що є об'єктами права державної чи комунальної власності, та не ввійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації)".

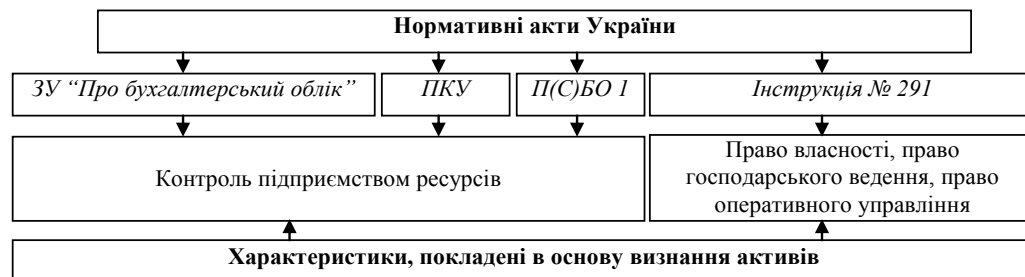


Рис. 1. Характеристики активів в нормативних актах України

Наведено невідповідність критеріїв, покладених в основу визнання активу, і можливості їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку, не є винятковою для України. Так, наприклад, Концепція бухгалтерського обліку в ринковій економіці Росії [9] розглядає активи як господарські засоби, контроль над якими організація отримала в результаті доконаних фактів її господарської діяльності і які повинні принести їй економічні вигоди в майбутньому. В той же час основним критерієм віднесення до активів майна у ст. 8 Закону РФ "Про бухгалтерський облік" [24] є наявність права власності на нього: "майно, що є власністю організації, враховується окремо від майна інших юридичних осіб, що знаходиться у даної організації".

Викладене дозволяє стверджувати, що: 1) розробляючи Інструкцію № 291, ряд положень були перенесені розробниками попереднього нормативного акту; 2) положення ЗУ "Про бухгалтерський облік" та Інструкції № 291 належним чином не узгоджені, хоча часовий розрив в датах набрання чинності відносно незначний; 3) положення Концептуальної основи та МСФЗ [7] в частині сутності і критеріїв визнання активів продубльовані в ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" без урахування національних особливостей і системи права; 4) з введенням у 2004 р. в дію ГК та ЦК України не зроблено відповідних коригувань в ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" та П(С)БО, що призвело до зазначених розбіжностей.

Отже, залишаються відкритими питання: Як співвідноситься контроль підприємством ресурсів, а також право власності (точніше такі його складові як право володіння, користування і розпорядження майном)? Чи мається на увазі під ресурсами, контрольованими підприємством, одночасно наявність у суб'єкта господарювання кожної з трьох складових права власності? Чи достатньою умовою для постановки на баланс конкретного виду майна є наявність хоча б однієї зі складових права власності?

Відповіді на сформульовані питання залишаються без уваги як законодавців, так і вчених-юристів, які розробляють науково-практичні коментарі законодавчих актів. На законодавчому рівні спостерігаються поодинокі спроби дати відповіді на сформульовані вище запитання. Так, представники Міністерства фінансів України, роз'яснюючи національним суб'єктам господарювання проблему ідентифікації контролю над активом, звертаються до критеріїв системи МСФЗ. Наприклад, у листі Мінфіну [10] дано таке визначення: "контрольованим підприємством вважається ресурс, вигоди від використання якого, як очікується, будуть надходити на підприємство, і підприємство має можливість обмежити доступ іншим до цих вигід" [20]. Як бачимо, спроба є, а відповіді немає.

У свою чергу, вчені-економісти (бухгалтери) однозначно стверджують: контроль підприємством ресурсів і наявність права власності на них - це зовсім різні речі. Так, наприклад, аналізуючи визначення активів, наведене в МСФЗ, М.Л. Пятов і С.А. Смирнова звертають увагу на те, що в самих Концептуальних засадах зазначено: "при визначенні існування активу право власності не є істотним, отже, наприклад, орендоване майно є активом, якщо підприємство контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна" (п. 57 концептуальної основи скла-

дання та подання фінансових звітів) [21]. При цьому вчені вважають, що "поняття контролю має значення ширше, ніж право власності", і тому при визначенні активів, так, як воно дано в МСФЗ, слід, скоріше, оперувати словом "управління", ніж "контроль". Так, наприклад, майно сторонніх організацій, що перебуває у організації - товарного складу на підставі укладених нею договорів зберігання, безумовно, контролюється нею, але аж ніяк не управляється і не служить фактором одержання доходів і прибутку".

Аналогічної позиції дотримуються і П.В. Чалюк, Л.Я. Швейкіна і Л.В. Чаплигіна, стверджуючи, що контроль над активами та існування ймовірності отримання майбутніх економічних вигод тісно пов'язані з правом власності на актив, але не обмежуються тільки ним. Так, нематеріальні активи, якими підприємство користується за договором операційної оренди, будуть відображені у балансі підприємства на рахунку 01 "Орендовані необоротні активи", а нематеріальні активи, що надійшли за договором фінансової оренди, будуть визнані у складі власних активів підприємства і відображені на балансовому рахунку 12 "Нематеріальні активи". Такий підхід пояснюється дотриманням принципу превалювання сутності над формою. Так, у випадку фінансової оренди основні ризики і вигоди від використання активу переходять до орендаря незалежно від того, чи переходить право власності [25].

Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. також підтримують викладену вище позицію: "головним критерієм відображення певних цінностей в активі балансу є те, що підприємство контролює вигоди, отримані від використання майна, і приймає ризики, пов'язані з активом. Разом з тим право власності не є істотним при визнанні активу в балансі" [11].

Абсолютно переконливим і логічним видається з цього приводу твердження проф. В.Я. Соколова: "принцип контролю полягає в тому, що майном підприємства слід вважати не те, що належить йому на правах власності, а те, чим воно може розпоряджатися і контролювати. Згідно даного принципу питання про зарахування тих чи інших об'єктів до складу активів підприємства або, навпаки, їх списання, вирішується не відповідно до їх формальної юридичної приналежності, а відповідно до намірів сторін щодо майбутнього даних об'єктів" [22, с. 36]. На думку В.Я. Соколова, в сучасному обліку контроль все далі відходить від власності: кошти, отримані в лізинг, вже капіталізуються, в проєкті стоять капіталізація нерухомості, взятої в операційну оренду, і взятих в заставу цінностей. Більш того, продані активи не завжди підлягають списанню з балансу, але тільки в тому випадку, коли контроль над ними безповоротно втрачений. Так, якщо компанія продає акції, що не котируються на біржі, третій стороні, яка за договором позбавлена права вільного продажу даних акцій, з одночасним укладенням договору зворотного свопу, то, оскільки в силу такого договору компанія зберігає контроль і ризики за даними акціям, а покупець позбавлений такого контролю, продавець не вправі списувати продані акції з балансу [22, с. 123].

Ніколаєва С.А. і Шебек С. ставлять під сумнів той факт, чи завжди можна з достатнім ступенем упевненості судити про наявність контролю і доцільно об'єктивний факт наявності ресурсу ставити в залежність від суб'єктивної здатності забезпечити контроль за використанням даного ресурсу [14, с. 39].

Однак, існують і діаметрально протилежні думки, з якими погодитися досить складно. Так, наприклад, розробники коментарів національних положень стандартів, аналізуючи наведену вище норму п. 3 П(С)БО 1, стверджують, що "для того, щоб ресурс став активом, підприємство повинно мати документ, що підтверджує право власності на нього" [19, с. 12].

З викладеного випливає дуже невтішний висновок: для переважної більшості бухгалтерів зазначені питання трансформуються в риторичні, а облікова інформація, сформована з урахуванням їх професійного судження, стає фактично непорівняною, оскільки, ведучи бухгалтерський облік, одні дотримуються принципу контролю, закладеного в ЗУ "Про бухгалтерський облік", П(С)БО 1, ПК України, а інші – наявності права власності, що впливає з положень ГК України та Інструкції 291. Причому, як одні так і інші діють у рамках чинного законодавства. Других до застосування права власності спонукає облікова практика, що склалась, (як показує аналіз періодичних спеціалізованих видань а також норм Методичних рекомендацій з обліку основних засобів [12] і запасів [13], такі об'єкти, як, наприклад, прийнята на переробку давальницька сировина, об'єкти основних засобів, прийняті в операційну оренду, прийняті товари на комісію, цінності, прийняті на відповідальне зберігання, відображаються на позабалансових

рахунках незважаючи на наявність закладеного в ЗУ "Про бухгалтерський облік" та П (С) БО 1 "принципу контролю").

Розглянута ситуація призводить до значної кількості проблем, в інтерпретації облікової інформації користувачами звітності; викладанні облікових і суміжних з ними навчальних дисциплін і т.д.

2. *Розрив у розвитку методології бухгалтерського обліку та правового інструментарію.* В першу чергу він пояснюється диспозитивністю правових норм щодо моменту переходу права власності, який може варіювати в залежності від домовленості сторін, закріпленої умовами в господарських договорах. Згідно з ч. 1 ст. 334 ГК України право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом. Норма, закріплена в ч. 1 ст. 334 ЦК України, є диспозитивною, і саме вона дає можливість суб'єктам господарювання встановлювати момент переходу права власності, відмінний від передачі такого майна (наприклад, факт зарахування (списання) коштів). Враховуючи, що диспозитивність правових норм щодо моменту переходу права власності широко використовується в господарській практиці суб'єктів, однак відсутні адекватні методик облікового відображення таких операцій, сумнівним є той факт, наскільки нестандартні умови договорів про відмінний від загального моменту переходу права власності достовірно відображаються в системі бухгалтерського обліку.

3. *Складність використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн.* У кожній країні (навіть країнах, що належать до однієї системи права) є певні законодавчі особливості, тому використання спеціалізованої зарубіжної облікової літератури та її переклад повинні бути здійснені з урахуванням специфіки господарського та бухгалтерського законодавства. На жаль, дослідники не завжди дотримуються цього і необгрунтовано переносять зарубіжний обліковий досвід в національні реалії, що призводить до спотворення інформації.

Так, наприклад, згідно зі ст. 8 Федерального закону "Про бухгалтерський облік" [24] загальне правило бухгалтерського обліку майна підприємства, виходячи з обсягу прав на нього, виглядає так: необхідно оприбуткувати майно на баланс з моменту набуття права власності на нього і списувати з балансу в момент втрати права власності на дане майно. Таким чином, в російській обліковій практиці в активі балансу відображається тільки майно, що належить фірмі на праві власності. Майно, що перебуває у володінні або користуванні фірми, відображається на позабалансових рахунках [21].

Враховуючи положення Закону РФ "Про бухгалтерський облік" не викликає жодних сумнівів коректності тверджень російських вчених-обліковців та аналітиків щодо того, що в активі балансу відображається власність (майно, що належить на праві власності) підприємства. Хоча "сліпе" наслідування і перенесення таких тверджень в національну облікову практику призводить до низки негативних моментів і ще більше заплутує ситуацію щодо критерію, на основі наявності якого ресурси можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання України.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження критеріїв визнання активів в національній обліковій практиці України дає підстави стверджувати:

1. Сьогодні при формуванні відповіді на питання чи наводиться в балансі інформація про власність підприємства виникає значна кількість непорозумінь і неоднозначностей, обумовлених як мінімум: 1) концептуальною відмінністю, закладеною у нормативних актах, 2) розривом у розвитку методології бухгалтерського обліку та правового інструментарію, 3) складністю використання спеціалізованої літератури з бухгалтерського обліку інших країн.

2. Концептуальна відмінність, закладена в нормативних актах, є причиною непорівнянності облікової інформації, сформованої на основі професійного судження бухгалтерів, а також призводить до значної кількості проблем в інтерпретації облікової інформації користувачами звітності; викладанні облікових і суміжних з ними навчальних дисциплін і т.д.

3. Сумнівним є достовірність відображення в системі бухгалтерського обліку нестандартних умов договорів про відмінний від загального моменту переходу права власності, враховуючи відсутність адекватних методик їх облікового відображення.

4. Вітчизняні дослідники не завжди при використанні та перекладі спеціалізованої зарубіжної літератури з бухгалтерського обліку та економічного аналізу враховують специфіку господарського та бухгалтерського законодавства країни-походження літературного джерела. Таке

"сліпе" наслідування і перенесення затвердження в національну облікову практику призводить до низки негативних моментів і ще більше заплутує ситуацію щодо критерію, на основі якого ресурси можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання України.

5. Враховуючи відсутність єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, відповідь на питання чи відображається власність в активі балансу підприємства може бути достовірно сформульована тільки після уточнення низки питань щодо особливостей ведення бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві.

Отже, викладене яскраво свідчить про необхідність подальшого обґрунтування змістовного наповнення такої категорії бухгалтерського обліку як "активи", а також зміни методології бухгалтерського обліку в країні, яка відповідає вимогам нормативних актів, що регулюють питання організації та ведення бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.
2. Закон Республіки Армєнія от 31 янвєря 2003 года №3P-515 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=31196.
3. Закон Рєспубліки Кєзахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” № 234-III от 28.02.2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1163568134&chapter=1165820004&lang=rus>.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/print1323750896945761>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327303393130331>.
6. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408&search_param=%CC%D1%D4%C7&searchDocarch=1&searchPublishing=1.
7. Концептуальна основа складання та . – Режим доступу: □Електронний ресурс□подання фінансових звітів та МСБО <http://uadocs.exdat.com/docs/index-374385.html>.
8. Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности Республики Узбекистан от 26.07.1998 г. № 17-07/86 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.publicfinance.uz/upload/iblock/981/201.pdf>.
9. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации та Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров от 29.12.97 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2004/12/buhzak_koncept.pdf.
10. Лист Мінфіну від 04.07.11 р. № 31-08410-07-10/16785 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2232-16785.html>.
11. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/41/6>.
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.
13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66826&cat_id=50097.
14. Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма “ЦБА”, 2004. – 288 с.
15. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению от 1 ноября 1991 г. № 56 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bestpravo.ru/federalnoje/eh-akty/n8b.htm>.
16. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.
17. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF/print1330690136584989>.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1323750896945761>.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: коментарі / [ред. Я. Кавторєва]. – Х.: Фактор, 2009. – 1328 с.
20. Постсоветский феномен в МСФО-отчетности [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://el-buh.com/index.php?id=2256>.

21. Пятов М.Л. Активы организации: трактовка МСФО / М.Л. Пятов, С.А. Смирнова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1160>.
22. Соколов В.Я. Теоретические начала двойной записи: автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 / В.Я. Соколов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. – 52 с.
23. Ткачук Н.В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с.
24. Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21.11.1996 № 129-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/popular/buch/53_2.html#p132.

Рукопис подано до редакції 05.04.12

УДК 622.27: 658.5

О.А. ТЕМЧЕНКО, канд. техн. наук, доц., О.О. ВУСИК, студент
ДВНЗ «Криворізький національний університет»

ОБГРУНТУВАННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ ПЕРЕХОДУ ВІД ВІДКРИТОГО ДО ПІДЗЕМНОГО СПОСОБУ РОЗРОБКИ РОДОВИЩ КОРИСНИХ КОПАЛИН

Розглянуто необхідність використання комбінованих технологій для подальшої розробки залізорудних родовищ. Наведено зарубіжний досвід застосування відкрито-підземного способу на окремих кар'єрах світу.

Проблема і її зв'язок з науковими та практичними завданнями. Сучасний стан вітчизняної гірничодобувної галузі промисловості характеризується значними обсягами видобутку корисної копалини відкритим способом. Разом з тим, існують об'єктивні підстави прогнозувати в першій половині поточного століття більш широке використання комбінованих технологій для подальшої розробки залізорудних родовищ України, у тому числі Криворізького басейну. Приводом переходу на відкрито-підземний спосіб розробки покладів являються не тільки запаси під дном кар'єру, а і значні прикар'єрні запаси, розміщені близько до проектних границь відкритих робіт.

Добре відомо, що при збільшенні глибини кар'єрів суттєво зростають обсяги виймання розкритих порід, у зв'язку з чим регулювання гірничих робіт лише зміною напрямку розвитку робіт виявляється малоефективним. За таких обставин обґрунтування раціонального в часі та просторі переходу від відкритого способу розвитку рудних родовищ до підземного дозволить в подальшому підвищити економічну ефективність гірничих робіт. У цьому аспекті представляє велику цікавість відпрацювання і проектування технологічних схем виїмки запасів підземним способом, розміщених за кінцевими границями кар'єрів. Зі збільшенням глибини видобування корисних копалин актуальною і складною проблемою являється розкриття і розробка родовищ на значно більших глибинах, ніж за раніше розробленими проектами, що підтверджується стабільним збільшенням в останній час поточних витрат гірничого виробництва, в першу чергу за рахунок підвищення вартості енергоресурсів, залучених у технологічний процес видобутку і переробки залізорудної сировини. В теперішній час гірничодобувні підприємства Кривбасу представлені великою кількістю залізорудних кар'єрів та шахт, у тому числі 9 - з відкритим та 8 - з підземним способом видобутку корисних копалин, (табл. 1) [1]. При майже рівнозначній кількості підприємств з відкритим та підземним видобутком загальна річна продуктивність на відкритих гірничих роботах більша в декілька разів. Однак, згідно з раніше затвердженими проектами розробки родовищ, максимальна глибина кар'єрів Криворізького регіону складає 500-600 м. Порівнюючи дані, наведені в табл. 1, з проектними, кар'єрам залишилося відпрацювати в середньому 20-30 років за умови річного пониження гірничих робіт 10-15 м.

Аналіз досліджень і публікацій. Характерною особливістю схем розкриття при розробці прикар'єрних запасів являється використання відпрацьованого простору кар'єру, що дозволяє не тільки скоротити термін їх розкриття, але і зменшити об'єми гірничо-підготовчих робіт. При цьому для наступної масштабної розробки залізорудних родовищ характерно поєднання похилих (чи горизонтальних) допоміжних виробок, пройдених з бортів чи дна кар'єру, і вертикальних стволів, які проходять з поверхні. В цьому випадку вертикальні стволи виконують основну функцію - підйому руди, а похилі виробки, пройдені із кар'єру, використовуються для спускання своїм ходом крупного самохідного обладнання, доставки матеріалів та інших цілей.