

МАЙНО ЯК ОБ'ЄКТ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Розглянуто зміни категорії майна в історичній ретроспективі. Виділено основні особливості контролю за його збереженням на кожному етапі розвитку суспільства

Постановка проблеми. Економіка України діє в умовах глобалізації підприємницької діяльності, швидких темпів розвитку інформаційних технологій, реформувань управління. Постійні зміни нормативної бази бухгалтерського обліку змушують бухгалтерів щодня підвищувати свій професійний і кваліфікаційний рівень. Економічні перетворення змінюють систему контролю за діяльністю підприємств різних форм власності. Проте незмінною залишається роль власника в організації та здійсненні контролю за діяльністю підприємства.

Майно, яке належить підприємству, дає не лише можливість здійснювати господарську діяльність, а й збільшувати обсяги виробництва, підвищувати якість продукції, конкурентоспроможність як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку. Від кількісного та якісного складу майна залежить могутність підприємства, здатність до економічного зростання та стійкість до кризових явищ. Тому будь-який власник зацікавлений у збереженні та примноженні майна підприємства.

У сучасних умовах великого значення набуває сукупність заходів, спрямованих на покращання управління господарською діяльністю. Залежність ефективності господарської діяльності від управління нею зумовлює необхідність забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень для підвищення конкурентоспроможності підприємства, що продиктовано метою діяльності в умовах ринкової економіки – одержання прибутку.

Процес кардинальних змін формує новий тип суспільства, якому притаманні глибинні зміни парадигми суспільно-економічного розвитку. За таких умов відбуваються фундаментальні перетворення, які призводять до того, що певні теорії та моделі мислення, які існували раніше, вже не відповідають реальності. Управлінці змушені пристосовуватися до нових умов і нової ситуації, змінювати спосіб сприйняття світу. Існуючі методи управління для забезпечення ефективної та суспільно корисної діяльності підприємств повинні відповідати зміненому зовнішньому середовищу. Наукове пояснення природи явища чи поняття передбачає виявлення історичних зв'язків і закономірностей через періодизацію його розвитку.

В нинішніх умовах господарювання потребує уточнення сутності поняття "майно" для забезпечення раціонального використання на основі точного обліку і контролю. Виявлення закономірностей розвитку терміну "майно" дозволить систематизувати існуючі знання та

виявити тенденції подальшого розвитку бухгалтерського обліку і чинники можливого впливу на нього. Адже знаючи, що відноситься до даної категорії, власник вимагатиме і належного контролю за таким об'єктом.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання контролю майна розглядали як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Серед відомих фахівців проф. Ф.Ф. Бутинець, В. Кузнецов, Я.С. Ларіна, О. Михайленко, Т.В. Морозова, С.В. Мочерний, М.Л. Пятков, Я.В. Соколов, О.А. Устенко, С.І. Юрій. Проте невирішеним залишається питання про склад та особливості майна, яке необхідно контролювати.

Метою написання статті є дослідження зміни категорії майна в історичній ретроспективі, з виділенням особливостей його контролю на кожному етапі розвитку суспільства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Головною складовою, без якої неможлива діяльність жодного підприємства чи установи є майно. Тому одним із головних завдань власника та адміністрації є не лише примноження, але й збереження внесеного та набутого майна підприємства.

Одним із шляхів збереження активів підприємства є належним чином організована система контролю. На нинішньому етапі розвитку економіки пріоритетними є інтереси суспільства. Контроль розглядається як процес, спрямований на забезпечення досягнення підприємством встановлених цілей. При цьому зацікавленими є не тільки власники та керівництво підприємства, але і працівники та суспільство в цілому.

Здійснення контролю дає змогу з'ясувати розходження між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою майна підприємства. Бухгалтерський облік покликаний відображати господарську діяльність. Проте господарська діяльність – поняття занадто об'ємне та багатогранне. Вона виступає для бухгалтера в якості єдиного комплексу, і обліку підлягає кожна складова цього комплексу, яка зазвичай має назву майно. Однак донині чіткого визначення майна не надано.

До майна підприємства належать виробничі та не виробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Що ж розуміють під поняттям "майно"? Загальноприйнято, що майно втілюється у речах, цінностях. Проте дана категорія включає і майнові права та зобов'язання юридичних і фізичних осіб. Трактуювання поняття "майно" наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Дефініції поняття "майно"

Автор, джерело	Визначення
1	2
Бутинець Ф.Ф. [5, С.105]	<i>Майно</i> – (рос. имущество, англ. property, assets) – 1) матеріальні цінності, речі, які знаходяться у володінні юридичних та фізичних осіб; розрізняють майно рухоме, яке можна переміщати та нерухоме у вигляді землі та прикріплених на ній об'єктів; 2) майнові права та зобов'язання юридичних та фізичних осіб, напр. спадкове майно, яке знаходиться на балансі підприємства, відповідальність за охорону майна
Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [10, С.443]	<i>Майно</i> – 1) матеріальні цінності, речі, якими володіють фізичні та юридичні особи; 2) майнові права та зобов'язання юридичних та фізичних осіб
Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [10, С.443]	<i>Майно підприємства</i> – сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей і боргових прав підприємства, джерелами формування яких є грошові та матеріальні внески засновників, доходи від цінних паперів; одержані кредити; капітальні вкладення і дотації з бюджетів; надходження від роздержавлення, в т.ч. приватизації власності; придбання майна в інших підприємств, організацій; благодійні внески та ін.
Мочерний С.В. [15, С.222]	<i>Майно</i> – 1) матеріальні цінності, речі, якими володіють фізичні та юридичні особи. Розрізняють майно рухоме (що переміщується) і нерухоме (земля й тісно пов'язані з нею об'єкти); 2) майнові права та зобов'язання юридичних і фізичних осіб – успадковане та майно, що знаходиться на балансі підприємства
Кузнецов В., Михайленко О. [7, С.206]	<i>Имущество</i> – любые активы, будь-то материальные или нематериальные, движимые и недвижимые, выраженные в вещах или в правах, а также юридические документы или акты, подтверждающие право собственности на такие активы или интерес в них
Мизиковский Е.А., Макарова Л.Г. [23, С.317]	<i>Имущество</i> – имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося в данной организации

1	2
Борисов А.Б. [4, С.255]	<i>Имущество</i> – 1) материальные ценности, вещи, находящиеся во владении юридических и физических лиц. Различают движимое, перемещаемое имущество и недвижимое в виде земли и прикрепленных к ней объектов; 2) имущественные права и обязанности юридических и физических лиц, например наследственное имущество, имущество, находящееся на балансе предприятия, ответственность за охрану имущества
Азрилиян А.Н. [3, С.139]	<i>Имущество</i> – 1) совокупность имущественных прав и обязанностей, принадлежащих гражданину или юридическому лицу (например, наследственное имущество или имущество, находящееся на балансе предприятия); 2) совокупность только имущественных прав (например права требований кредитора); 3) вещь или совокупность вещей, например предмет купли-продажи, имущественного найма или поставки

Отже, майно – це з однієї сторони матеріальні цінності та речі, якими володіє фізична чи юридична особа, а з іншої – сукупність майнових прав та обов'язків, що належать фізичній або юридичній особі. За теоретичного підходу таке трактування даного поняття дозволяє розуміти майно не лише як сукупність

матеріальних цінностей юридичної чи фізичної особи, але і як сукупність прав та обов'язків на це майно.

Трактування поняття майна надає Цивільний Кодекс України та Господарський Кодекс України, тоді як П(С)БО та Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" надають визначення поняття "активи"(рис. 1).

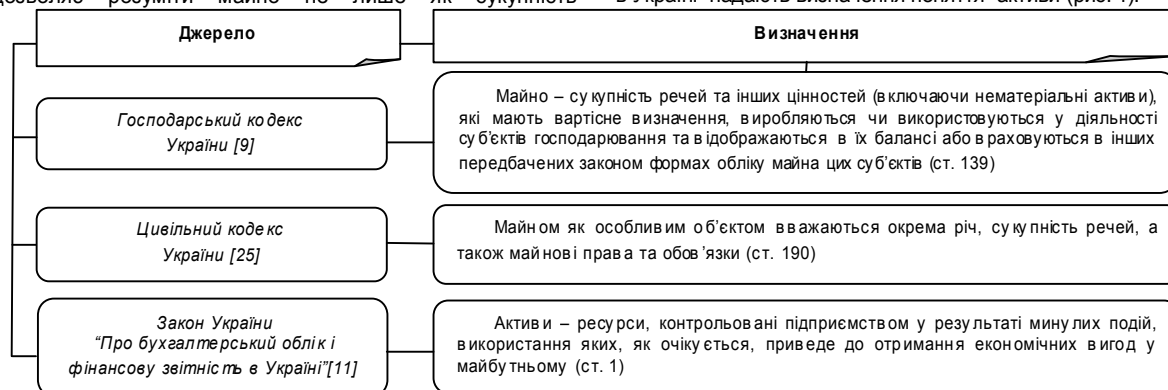


Рис. 1. Визначення терміну "майно" в нормативних актах України

Визначення майна сформульоване в ст. 139 ГКУ в порівнянні з ЦКУ використовує більш широкий за значенням у порівнянні з "майном" термін "цінності", встановлює їх критерії, зокрема, вказує на їхній вартісний характер, поєднує поняття майна (цінностей) з їх обліком. ГКУ та П(С)БО оперує різними поняттями (майна і активи), але за своєю суттю вони відображають одну і ту ж категорію, та не суперечать одне одному. Тоді як при тлумаченні поняття "майно" згідно ЦКУ, у практикуючих бухгалтерів можуть виникати питання. Зокрема, відповідно до ст. 190 ЦКУ майном вважається окрема річ, сукупність речей, а також *майнові права і обов'язки*.

Отже за ЦК:

майно = речі + майнові права + майнові обов'язки

За ГК:

майно = речі + інші цінності

майновий стан = майнові права + майнові обов'язки

В ЦКУ з'являються нові категорії, такі як майнові права та майнові обов'язки. Вважаємо за доцільне розглянути поняття "майнових прав". Майнові права за ГКУ не позначені безпосередньо як такі, що входять до складу майна. На відміну від ЦКУ, де вони входять до складу майна та є такими правами, що мають економічний зміст, грошову оцінку, характеризуються відчужуваністю. Таким чином, майнове право для юриста - це право одного або декількох певних осіб отримати майнове благо від одного або декількох інших осіб. Це право само по собі складає безтілесне майно, що передається чи виникає або з вільного волевиявлення боржника, або з його обов'язку відшкодувати заподіяний ним збиток. Оскільки це право може бути предметом операції, воно включається таким чином в юридичний оборот і є цінністю, що піддається обліку в грошах [22, С. 10].

Нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік і цивільно-господарське законодавство, сформували відповідні норми сумісного вживання термінів і категорій. Слід відмітити, що законодавчі документи, які регулюють бухгалтерський облік, не надають визначення поняттю "майна", тому слід використовувати тлумачення, наявне в господарському та цивільному законодавстві. Практика переконує в тому, що реальні цінності виступають в юридичному житті тільки через правові відносини, які здійснюються відносно цих речей. Ці права, об'єктом яких

є реальні речі, можуть бути або правами речовими, або зобов'язальними. Речові права впливають безпосередньо на конкретні предмети. Вони створюють сукупність всіх прав, які можуть відноситися до даного предмету. Ця сукупність складає право власності на даний предмет - речове право загального характеру. Але конкретний предмет може бути об'єктом різних прав, що належать різним особам, як, наприклад, право користування доходами, право застави, іпотеки. Всі ці права відносяться безпосередньо до даного предмету і можуть бути протиставлені зобов'язальним вимогам [22, С. 11].

В основі змін суспільного устрою є майнові інтереси панівного класу власників щодо збереження і примноження власності. На думку проф. А.А.Мазаракі та В.В.Ільїна, власник засобів виробництва "робить залежними інших людей, позбавлених власності та змушених за гроші продавати свою робочу силу, фактично себе" [12, С. 227]. Таким чином, відмінності в організації бухгалтерського обліку в ході розвитку економіки зумовлені необхідністю задоволення вимог нового панівного класу, з цим пов'язано і виникнення спорів в судових розглядах.

Варто зазначити, що облік і контроль майна залежать від поглядів на майно як цілої низки складових елементів, що з часом набувають розширення та розвитку.

Але чи завжди розуміння поняття "майно" мало таке трактування? Розглянемо дану категорію в ретроспективі. Для оптимізації контролю на сьгоднішньому етапі прослідкуємо розвиток обліку і контролю в розрізі парадигм, які характеризують загальні підходи до визначення майна та його обліку. Варто зазначити, що необхідно скористатися досвідом попередніх століть, врахувавши помилки минулого.

Одним із основних критеріїв періодизації розвитку бухгалтерського обліку, що проявляється в зміні теоретичних та методологічних передумов розвитку облікової науки, є зміна наукових парадигм.

При розгляді питання про парадигми в бухгалтерському обліку, необхідно звернути увагу на сутність самого поняття "парадигма". Такий аналіз дозволить провести дослідження комплексно та на науковій основі. Це пов'язано з тим, що лише правильне трактування поняття "парадигма" дозволить правильно трактувати сутність парадигм бухгалтерського обліку.

Під парадигмою зазвичай розуміють сукупність переконань, які характерні для членів даного суспільства. [20, С. 63].

Парадигма (грец.) – зразок. В теорії науки сукупність поглядів найбільш розповсюджених та визнаних більшістю зацікавлених осіб [20, С. 63].

Зміна парадигм відбувається внаслідок наукових революцій, в момент, коли суспільство готове відмовитися від застарілих принципів і форм, може сформувати нову світоглядну ціннісну систему.

У загальному, під парадигмою зазвичай розуміють сукупність переконань, які характерні для членів даного суспільства; загальноприйняту теорію, основоположну

Таблиця 2. Розуміння поняття "майно" в облікових парадигмах

Парадигма	Розуміння майна
Н.М. Малюга [13, С. 332-343]	
Проста натуральна бухгалтерія	Здійснювався контроль за збереженням майна шляхом простого підрахунку предметів
Камеральна бухгалтерія	Поруч з обліком речей здійснювалась фіксація доходів і витрат за допомогою простого підрахунку та подвійного запису. Контроль за виконанням плану доходів і витрат
Проста монетарна бухгалтерія	За допомогою простого запису здійснювався облік майна, його стану та натурального руху. Пов'язана з використанням результату використання майна господарства
Подвійна статична бухгалтерія	Облік майна вівся за допомогою подвійного запису. Реальна оцінка майна здійснювалась за поточною вартістю активів і була обмежена активами на праві власності. До складу майна підприємства включається особисте майно власника
Подвійна динамічна бухгалтерія	Майно підприємства відокремлене від майна власників. Визначення фінансового результату є метою балансу, статті якого оцінюються за собівартістю, в свою чергу активи включають ті, що знаходяться в володінні чи розпорядженні
Подвійна інформаційна динаміка	В складі майна переважають нематеріальні активи. Оцінка статей активу здійснюється за ринковою вартістю. Активи підприємства включають ті, на які поширюється економічний контроль, повне право власності – необов'язкове
Я.В. Соколов [20, С. 53-61]	
Камеральна	Основним об'єктом обліку є каса та очікувані надходження, а також виплати із неї
Проста (уніграфічна)	Облік майна включає не лише матеріальні цінності, розрахункові операції та кошти в касі, а й грошові зобов'язання (векселі, чеки)
Подвійна	Із введенням рахунку власних засобів, матеріальні рахунки отримали грошову оцінку. Бухгалтери, бажаючи створити умови для автоматичного контролю записів, ввели рахунок власника (чистого майна)
М.К. Уеллс [20, С. 374]	
Антропологічна	Практика облікових працівників визначає теорію бухгалтерського обліку
Кон'юнктурна	Теорія обліку формується виходячи з потреб економіки ринку
Подієва	Ціллю бухгалтерського обліку є не реєстрація здійснених фактів господарського життя, а розвиток прогностичної функції обліку
Процесуальна	Зосереджена на вивченні процесів господарської діяльності та прийнятті управлінських рішень
Ідеалізована	Зводить теорію бухгалтерського обліку до вимірювання результатів господарської діяльності
Інформаційна	Оцінка інформації про факти господарського життя
Біхевіористична	Вивчення поведінки осіб, що приймають управлінські рішення

Згідно з інформацією, що наведена в табл. 2, слідує, що поняття "майно" в облікових парадигмах відіграє важливу роль. Кожна з цих парадигм не заперечує, а доповнює інші, вони народилися з потреб практики і, по суті, не мають авторів. Адаже розуміння даної категорії, зміст її компонентів з часом змінюється. Це призводить до того, що з'являються нові об'єкти обліку, які й потребують справедливої оцінки, достовірного відображення на рахунках бухгалтерського обліку та належного контролю за їх збереженням.

Розвиток бухгалтерського обліку нерозривно пов'язаний з розвитком господарства, до періодизації якого існують багато підходів. Найпоширенішим підходом до класифікації етапів розвитку господарства є марксистський підхід, що ґрунтується на глибокому дослідженні суспільних відносин і виділенні суспільно-економічних формацій – первісний лад, рабовласницький лад, феодальний лад, капіталістичний лад, комуністичний лад – які характеризують структуру суспільства й панівні класи. У ХХ ст. набув поширення інституціонально-технологічний підхід, відповідно до якого в історії розвитку світового господарства виділяють доіндустріальну, індустріальну та постіндустріальну епохи. Більш обґрунтованою для сучасності є класифікація розвитку суспільства, розроблена американським соціологом Р. Кроуфордом, який виділяє наступні типи суспільства: примітивне, сільськогосподарське, індустріальне, суспільство знання [13, С. 345-346].

Основними характеристиками для такого поділу послужили технологія, економіка, соціальна система, політична система, світоглядна парадигма.

Розглянемо парадигми, що стосуються розгляду сутності поняття майно.

концепцію, представлену в якості моделі основних понять, яка лаконічно відображає найбільш важливі риси сфери знань, що піддається дослідженню. Історія науки виступає як співіснування і зміна її парадигм.

При визначенні парадигм в бухгалтерському обліку найчастіше називають наступні пари: камеральна і патримоніальна, натуралістична і монетаристська, а в межах останньої – статична й динамічна. При формуванні кожної парадигми великий вплив чинить спосіб запису: уніграфічний (простий) та диграфічний (подвійний).

Розглянемо як змінювалося розуміння поняття "майно" в різних облікових парадигмах (табл. 2).

ПАРАДИГМА 1 (до 1917 р.)

У Стародавній Греції майно (інвентар) нерозривно пов'язувалося з матеріальною відповідальністю. Найменша недостача відшкодовувалась із застави чи майна матеріально відповідальної особи, її поручителів, при цьому, якщо недостача кваліфікувалась як розкрадання, то відшкодування здійснювалось в десятикратному розмірі.

В Афінах були спеціальні чиновники та контролери, до обов'язків яких відносилось не лише складання звітів про доходи та витрати держави, а й облік майна, здійснення інвентаризації рухомого та нерухомого майна.

Облік стародавнього світу – облік фактів, і в цілому він статичний. Інвентаризація та пряма реєстрація майна лежать у його основі.

З початком Каролінгського відродження, особливо в монастирях, виділялися наступні групи майна: 1) будинки та споруди; 2) господарський інвентар; 3) продукти; 4) тварини. Проте облік майна не мав систематичного характеру.

Під впливом візантійської облікової думки в монастирському господарстві зародився принцип матеріальної відповідальності: за кожен майновий об'єкт відповідає суворо визначена особа (матеріально відповідальна особа) чи група осіб. Особиста відповідальність за збереження чужої (державної, суспільної, приватної) власності покладена в основу обліку, зробивши контрольну функцію переважаючою. При цьому відповідальність була не лише матеріальною, а й кримінальною – особистою. У випадку недостачі винну особу били, позбавляли життя [21, С. 125-126].

Внаслідок введення подушної податі в епоху татарського ярма виник принцип особистої відповідальності: людина – об'єкт обліку, тому що кожна людина так чи інакше підзвітна [21, С. 126].

З виникненням кругової поруки запроваджено новий принцип колективної відповідальності: платить суспільство, і недоїмка кожного з його членів відшкодовується іншими членами суспільства (колективу). Цей принцип дожив до нашого часу у формі так званої колективної (бригадної) матеріальної відповідальності [21, С. 126].

Лука Пачолі в "Трактаті про рахунки та записи" не відрізняє власність господаря як фізичної особи від власності підприємства як юридичної особи. Складання інвентарю він рекомендує розпочати з перерахунку різного роду товарів як вдома, так і на складі [16, С. 16].

В епоху Ренесансу, коли подвійний запис став домінуючим, рахунку чистого майна підприємства бухгалтері назвали економіко-юридичну інтерпретацію та назвали його "капіталом". Тобто майном підприємства вважалося лише те, що створене за рахунок власних джерел його утворення.

На думку П. Цвєтаєва (1837) всі предмети, які обліковуються, є майном, яким можна розпоряджатися за необхідності чи на власний розсуд [24, С. 4]. В такому випадку автор під поняттям "предмет, який обліковується" має на увазі матеріальний об'єкт, який є на підприємстві.

Торговельне майно, яке підлягало щорічній перевірці, називалося інвентарем [18, С. 10]. Проте сьогодні термін "інвентар" в якості синоніма майна не використовується.

На думку І.П. Бабенка (1907) майном називається сума речових благ, які становлять власність держав, окремих осіб і цілого народу – нації [2, С. 7].

Арінушкін Н.С. (1912) вважає, що майно є юридичною категорією і виступає сукупністю вартісно оцінених прав (правомочностей) та обов'язків певної особи – фізичної чи юридичної [1, С. 16]. З точки зору даної ознаки, до складу майна ні в якому разі не можна віднести ті права і обов'язки, які за своєю ідеєю не допускають грошової оцінки, наприклад, права на честь, на здоров'я, чи моральні обов'язки.

Славинський А. (1915) стверджує, що майно – це сума благ, яка становить власність певного власника чи підприємства [17, С. 2]. Автор ототожнює поняття "майно" з поняттям "власність". Проте, на нашу думку, "власність" - це відносини людей, засновані на способі привласнення матеріальних благ. Адже саме через відносини між людьми втілюються повноваження щодо розпорядження, володіння чи користування майном. Тому варто розмежовувати ці поняття.

До 1917 р. майно розглядалось як сукупність матеріальних цінностей та грошових коштів. Дані об'єкти поряд з власним капіталом, доходами та витратами знаходили своє відображення в обліку та контролювалися власниками (відповідними структурними підрозділами) підприємства.

Погляди на поняття "майно" за період від античності до 1917 р. суттєво відрізняються між собою. За такий проміжок часу трактування майна змінювалося від цінностей, що є в торговця, до обліку всіх матеріальних об'єктів та грошових коштів, що були на підприємстві. В умовах приватної власності на засоби виробництва (до 1917 р.) бухгалтерський облік організовувався окремими власниками (їх об'єднаннями) в розрізі матеріально відповідальних осіб. На основі відображення в бухгалтерському обліку здійснювався фактичний контроль за наявністю матеріальних цінностей та грошових коштів на підприємствах. У дореволюційний період облік організовувався для окремих підприємств, тому був досить різноманітний, але за його даними можливо було встановлювати недостачі, крадіжки та відшкодовувати їх.

ПАРАДИГМА 2 (СРСР)

Наявність майна є обов'язковою умовою функціонування будь-якого суб'єкта господарювання. Облік майна підприємства ґрунтується на правильній побудові його структури. При цьому необхідно дотримуватись принципу: запис в дебет рахунку майна має місце лише при його реальному надходженні за ціною придбання чи фактичною собівартістю, а, відповідно, запис в кредит рахунку майна має місце лише в тому випадку, коли воно вибуває з місця збереження, при чому за вартістю, що відображена в дебеті рахунку.

Волькенштейн Б.М. зазначав: "усе майно, побудоване будь з чого, з часом зношується, знецінюється та вибуває з ладу. Обліковувати необхідно всі зміни як у господарстві в цілому так і в будь-якій частині його майна" [8, С. 57].

Ніклішин Г. висловив думку, що "...майно є одночасно двигуном, засобом та ціллю всіх дій підприємства" [6, С. 28]. Важко не погодитись з думкою вченого, адже майно підприємства є невід'ємною частиною його функціонування, за допомогою майна (рухомого та нерухомого) здійснюється ведення господарської діяльності, а збереження та примноження майна є метою діяльності підприємства. Майно, яке належить підприємству, дає не лише можливість здійснювати господарську діяльність, а й збільшувати обсяги виробництва, підвищувати якість продукції, конкурентоспроможність як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку. Від кількісного та якісного складу майна залежить могутність підприємства, здатність до економічного зростання та стійкість до кризових явищ. Тому будь-який власник зацікавлений у збереженні та примноженні майна підприємства.

Майнові блага, – як зазначав проф. Н.Р. Вейцман, – речі, якими безпосередньо володіє підприємство, та права на ці речі.

Саме величина майна набула рис визначаючого фактору багатства країни, її народу. Держава жорстко регулювала процес обліку та контролю за станом майна, під яким розуміли сукупність активів підприємства та прав на ці активи. Монополне право власності на засоби виробництва держави передбачало відповідну спрямованість організації та ведення бухгалтерського обліку – забезпечувати точне ведення обліку та надання оперативної інформації з метою збереження і раціонального використання суспільного майна. Вважалося, що лише державна організація обліку спроможна усунути недоліки, притаманні бухгалтерському обліку в умовах капіталізму. В цей період широкого застосування набувають ревізії, інвентаризація та судово-бухгалтерська експертиза.

ПАРАДИГМА 3 (з 1991 р.)

Розвиток економічних відносин, основою яких є приватна власність, що поширюється на всі країни колишнього СРСР, спричиняє зміни і в трактуванні економічних категорій. Тепер майно підприємства, як зазначає Т.В. Морозова, "це те, чим воно володіє: основний капітал та оборотний капітал, що виражені в грошовій формі та відображені в самостійному балансі підприємства" [14, С. 50].

Оприбутковуючи товар за дебетом матеріальних рахунків, бухгалтер формально збільшує актив підприємства. Але за договором постачання на умовах товарообміну може бути передбачений інший момент переходу права власності, абсолютно не пов'язаний з моментом передачі товарів. Це спричиняє неузгодженість принципів бухгалтерського обліку та оподаткування. Спостворюється баланс підприємства, збільшуються витрати на утримання майна. Виникає парадокс, коли незрозуміло, що ж є критерієм відображення об'єкта в балансі: власність чи володіння.

Власність (рос. собственность, англ. property) – приналежність засобів та продуктів виробництва певним особам – індивідам або колективам – в певних історичних умовах, які відображають конкретний тип відносин власності [5, С. 40].

Право власності як право конкретних суб'єктів на певні об'єкти (майно) зводиться, як правило, до трьох взаємопов'язаних повноважень:

1) право володіння – можливість фактичного володіння річчю та утримання її у власному володінні, яке надається законом;

2) право користування – основана на законі можливість експлуатації майна, вилучення з нього корисних властивостей та/або отримання від нього доходів;

3) право розпорядження – надана власнику можливість на свій розсуд та в своїх інтересах здійснювати дії, які визначають юридичну долю майна [5, С. 40].

Лише власник має право одночасно володіти, користуватися і розпоряджатися своїм майном. Він не має права шкодити навколишньому середовищу, порушувати права та охоронювані законом інтереси громадян, юридичних осіб та держави, а також несе відповідальність за утримання і ризики щодо пошкодження чи втрати належного йому майна. У випадках і в порядку, встановленому законодавством, діяльність власника може бути обмежена чи припинена або власника може бути зобов'язано допустити обмежене користування його майном іншими особами.

За збереження майна повинен нести відповідальність власник або уповноважені ним особи. Власник це повинен передбачити при прийнятті працівників на відповідні посади, закріпивши відповідальність за наявність, рух та збереження майна.

В свою чергу, володіння – це юридично забезпечена можливість власника бути в безпосередньому фактичному зв'язку з реччю. Володіння необхідно розуміти як постійну можливість матеріального зв'язку власника з реччю. При наявності юридичних підстав володіння називають титульним. Воно пов'язане з волевиявленням власника. Володіння може бути фактичним і юридичним, законним, незаконним і давнішим.

Право володіння виникає на підставі договору з власником або особою, якій майно було передане власником (наприклад, майно отримане у володіння за договором оренди). Особа, що володіє, – це фактичний володар речі незалежно від наявності права на неї, власник – фактичний володар речі й має право власності на неї. Тому майно відображається в балансі, якщо він є власністю підприємства.

До майна підприємства належать виробничі та невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства [7, С. 206].

На думку Я.В. Соколова та М.Л. Пятова поняття "майно" повинно відповідати традиційному бухгалтерському його поняттю як активу [19, С. 13]. Це пояснюється тим, що актив (відповідно і пасив) відображає вартість предметів, що знаходяться у власності підприємства. Кредиторська заборгованість показує його борги, проте борг у нашому вітчизняному балансі не виключає права власності підприємства на його балансове майно.

Сучасна структура власності в Україні характеризується не уніфікацією, а ускладненням і різноманітністю форм. Становлення ринкових відносин сприяло отриманню власниками засобів виробництва широким повноважень в управлінні. Це здійснює безпосередній вплив на реалізацію суспільного значення бухгалтерського обліку та його організацію. Саме відносини власності є основою організації і ведення обліку в сучасних умовах, визначають основні риси існуючої парадигми. Особливістю останньої є необхідність виконання обліком завдань, часто за своїм характером антагоністичним до задоволення потреб власника і держави у стягненні майна.

Переломний етап в розвитку суспільства припадає на сучасний період. А це повинно спричинити і перехід до нової парадигми бухгалтерського обліку. Зміна парадигм відбувається внаслідок наукових революцій, в момент, коли суспільство готове відмовитися від застарілих принципів і форм, може сформувати нову світоглядну ціннісну систему. В основу таких змін покладено зростання торгівлі й значення інтелектуально-творчого фактору, знань та інформації у формуванні та функціонуванні нової моделі господарського розвитку. Такі фактори виступають як об'єкти бухгалтерського спостереження і як засоби, що змінюють методологію бухгалтерського обліку внаслідок виникнення нових об'єктів дослідження, зокрема інформації, інтелектуального капіталу, природно-ресурсного потенціалу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищевикладене можна стверджувати, що діяльність будь-якого суб'єкта господарювання передбачає наявність відповідного майна, ефективне використання якого вимагає заходів щодо його збереження. Забезпечити виконання такого завдання можливо завдяки точному та достовірному бухгалтерському обліку. Відповідно, збереження майна є одним із завдань організації та ведення бухгалтерського обліку.

У трактуванні поняття "майно" за призначенням наявні принципові відмінності в умовах різних суспільно-економічних формацій. Це зумовлено тим, що зміни в бухгалтерському обліку залежать від стану економічної системи країни й суспільства в цілому. Зміна формацій через проголошення нових політичних, економічних, соціальних та інших напрямів його розвитку, а також зміну способу виробництва призводить до зміни предмета бухгалтерського обліку, який відображає характер власності на засоби виробництва та виробничих відносин, зміною завдання, а отже, й організацію бухгалтерського обліку.

Прослідковано відмінності в розумінні поняття "майно" та особливості його контролю під впливом розвитку бухгалтерського обліку. Трактуючи категорію "майно" як сукупність активів підприємства, перспективним напрямом дослідження у сучасних умовах залишається організація, регулювання та здійснення контролю за його збереженням.

Список використаної літератури:

1. *Аринушкин Н.С.* Инвентарь. Юридическое и бухгалтерское значение инвентаря. Инвентарь по германскому и русскому праву / Н.С. Аринушкин. – Самара, 1912.
2. *Бабенко И.П.* Введение в счетную науку / И.П. Бабенко. – Спб., 1907.
3. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
4. *Борисов А.Б.* Большой энциклопедический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 868 с.
5. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
6. *Вейцман Н.Р.* Курс балансоведения / Н.Р. Вейцман. – [2-е изд.] – М., Центросоюз, 1928.
7. Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнєцов, О. Михайленко]. – 2-ге вид., перероб. і доп.. – Х.: Фактор, 2005. – 532 с.
8. *Волькенштейн Б.М.* К вопросу амортизации и ее учета / Б.М. Волькенштейн // Система и организация. – 1925. – № 11.
9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
10. Економічний енциклопедичний словник: У 2. Т.1 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій; за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
11. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1996 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
12. *Мазараки А.А.* Философия денег: [монография] / А.А. Мазараки, В.В. Ильин. – К.: Киев. нац. торг.-эконом. ун-т, 2004. – 719 с.
13. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
14. *Морозова Т.В.* Методы оценки имущества предприятий / Т.В. Морозова // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 2.
15. *Мочерний С.В.* Основи підприємницької діяльності: [навчальний посібник] / С.В. Мочерний, О.А. Устенко, С.І. Чеботар. – К.: Видавничий центр "Академія", 2005. – 280 с.
16. *Пачолі Лука.* Трактат про рахунки та записи / Лука Пачолі. – Х.: Фактор, 2008. – 128 с.
17. *Славинский А.* Простая и двойная бухгалтерия для строителей / А. Славинский. – Петроград, 1915.
18. *Слоущ Н.Д.* Простая и двойная бухгалтерия в 8 дней / Н.Д. Слоущ. – Одесса, 1893.
19. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет для руководителя / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: Проспект, 2000.
20. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: [учебное пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
21. *Соколов Я.В.* История бухгалтерского учёта: [учебник] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Магистр, 2009. – 287 с.
22. *Спасибо-Фатеева І.* Поняття майна, майнових та корпоративних прав як об'єктів права власності / І. Спасибо-Фатеева // Українське комерційне право. – 2004. – № 5. – С. 9-18.
23. Справочник бухгалтера и аудитора / Под. ред. экон. наук, проф. Е. А. Мизиковского, канд. экон. наук, доц. Л. Г. Макаровой. – М.: Юристъ, 2001. – 992 с.
24. *Цветаев П.* Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще / П. Цветаев. – М., 1837.
25. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

КУЗЬМІН Дмитро Леонідович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і право;
- організація матеріальної відповідальності