

УДК 657.421.1

Романчук К. В.

**ЗМІСТОВНЕ НАПОВНЕННЯ ПОНЯТЬ «МАЙНО», «АКТИВИ»
В НАЦІОНАЛЬНІЙ ОБЛІКОВІЙ ПРАКТИЦІ**

Узгодженість норм різних галузей права є однією із умов прозорості діяльності фізичних та юридичних осіб. Натомість відсутність такої узгодженості (у тому числі відсутність чітких формулювань складових правової норми (гіпотези, диспозиції та санкції)), призводить до виникнення ситуацій, в яких суперечливі положення нормативних актів (як тих, що належать до різних галузей права, так і до однієї галузі, або навіть в межах одного нормативного акта) трактуються по-різному, що призводить до виникнення спорів у сторін, які задіяні в конкретній ситуації. Така неузгодженість може бути пояснена: 1) існуванням людського фактору (ймовірністю допущення відповідних неузгодженостей у ході розробки проектів нормативних актів); 2) вигідністю для певного кола осіб, зацікавлених у існуванні такої неузгодженості в нормативних актах, оскільки спір може бути вирішений на користь конкретної особи.

Перелік неузгоджених моментів правових норм в Україні фактично прямує до нескінченності, у зв'язку з чим нелогічно було б прагнути проаналізувати та виявити такі неузгодженості суцільно, навіть обмежившись нормативними актами, що регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим зосередимо увагу на проблемі трактування понять «майно», «активи», визначенні їх складових та співвідношенні вказаних понять в національному законодавстві.

Проблема сутності поняття «майно» та набору його складових обговорюється та вирішується не одним поколінням вчених – представників як правових, так і економічних наук. Мабуть тому, що наявність майна є необхідною умовою для можливості розпочати діяльність суб'єкту господарювання, а склад прав, якими відносно майна володіє суб'єкт, визначає порядок привласнення доходів від використання такого майна. Питання сутності та складових майна, а також його співвідношення з поняттям «активи» піднімали у своїх працях: А. В. Бугайов [1], С. Л. Коротаєв [2, 3], М. Л. Пятов [4], Я. В. Соколов [5], Н. В. Ткачук [6], К. Ю. Циганков [7] та ін. На теренах України даному питанню присвячується значно менша увага, хоча проблема неузгодженості та диференціації підходів до змістовного наповнення згаданих понять в Україні стоїть досить гостро.

Метою дослідження є виявлення взаємозв'язку понять «активи», «майно» в національному законодавстві, а також встановлення можливості їх синонімічного застосування в економічній літературі.

Поняття «майно» – це фактично юридичне поняття, однак, похідні від нього (майновий стан, майновий потенціал) є невід'ємною частиною мови економіки й активно використовуються в різних галузях економічної науки. Поняття «майно» є невід'ємним від поняття самого підприємства. Так, відповідно до п. 4 ст. 62 Господарського Кодексу України [8] (далі – ГК України) *підприємство* є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку зі 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, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

Залежно від економічної форми, якої може набувати майно у процесі здійснення господарської діяльності, ГК України передбачено види майнових цінностей (рис. 1).

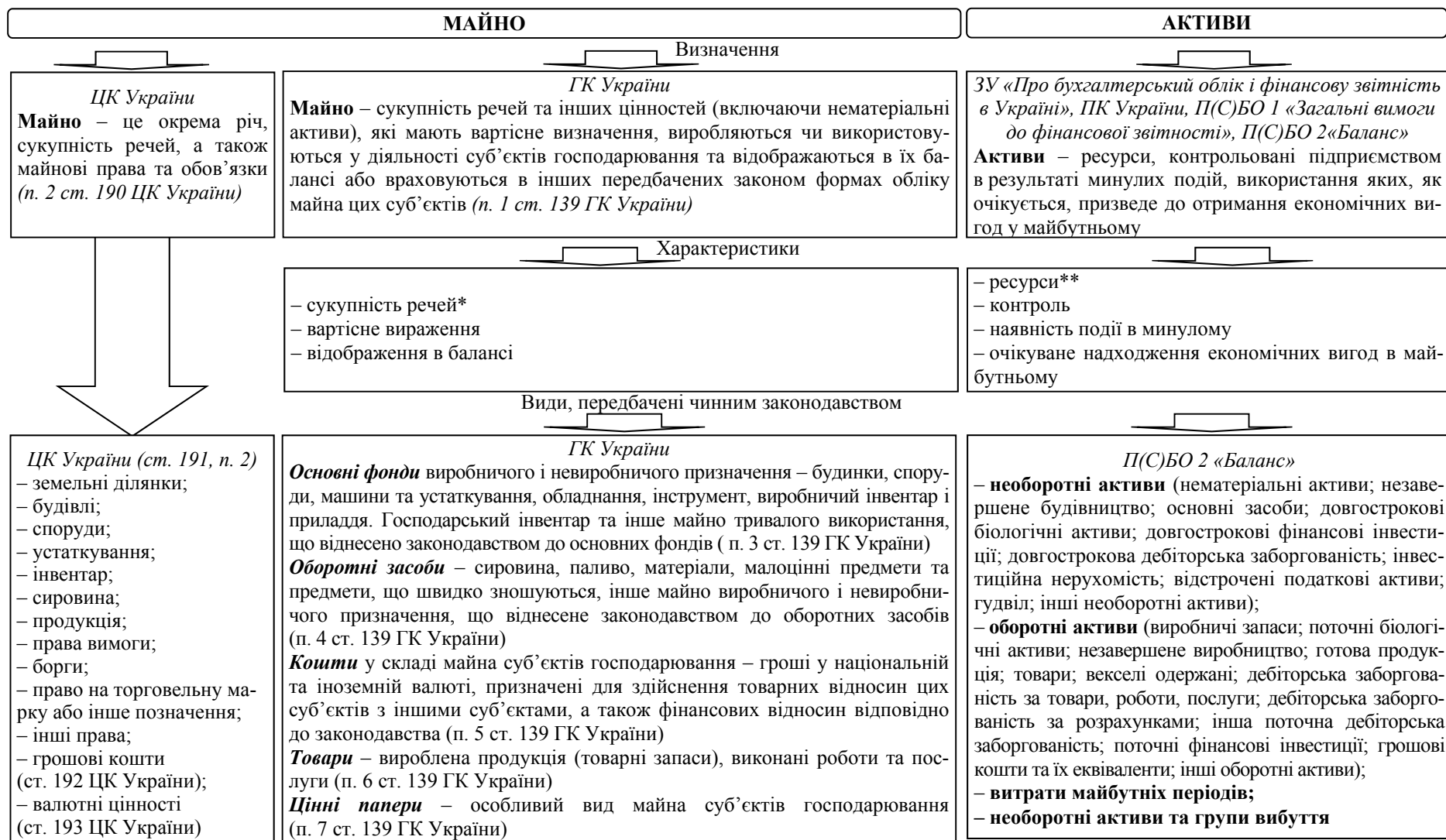
У той же час п. 1. ст. 66 ГК України визначено, що майно підприємства включає виробничі та невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. Таким чином, законодавці в основний критерій визнання майна підприємства закладають факт відображення (невідображення) його в балансі. Враховуючи, що відповідно до 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 Цивільним Кодексом України [9] (далі – ЦК України), – видається логічним твердженням, що *в активі балансу суб'єкта господарювання відображається майно, належне йому на праві власності, праві господарського відання, праві оперативного управління.*

Це твердження справедливе для бухгалтерського обліку в Україні дореформеної доби (до 2000 р.). Повертаючись до генезу бухгалтерського обліку та його об'єктів, слід зазначити, що серед головних завдань бухгалтерського обліку, передбачених п. 6 Положення № 250 [10] було визначено забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів. Справдливе дане твердження і для сучасної облікової практики, прийнятої в Російській Федерації. Так, відповідно до п. 1 ст. 1 Федерального Закону «Про бухгалтерський облік» [11] бухгалтерським обліком є впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому виразі про майно, зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій. При цьому серед об'єктів бухгалтерського обліку, названих в п. 2 ст. 1 Федерального Закону є майно підприємства. А до основних завдань бухгалтерського обліку п. 3 ст. 1 вищезгаданого Закону віднесено формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан.

Відповідно до ст. 8 Федерального Закону «Про бухгалтерський облік» загальне правило бухгалтерського обліку майна підприємства, виходячи з обсягу прав на нього, виглядає наступним чином: необхідно оприбутковувати 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 тільки те майно, яке належить фірмі на праві власності. Майно, що перебуває у володінні чи користуванні фірми, відображається на позабалансових рахунках [4].

Вищевикладене дозволяє стверджувати, що *в системі бухгалтерського обліку України дореформеної доби та національній обліковій практиці Російської Федерації відображається майно, належне на праві власності суб'єкту господарювання.*

Від описаного вище значно відрізняється сучасна національна облікова практика, прийнята в Україні. На зміну Положенню № 250 приходять Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [12] (далі – ЗУ «Про бухгалтерський облік»), в якому поняття «майно» не згадується, натомість з'являється поняття «активи». Зокрема, при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, складовою частиною якої є баланс, суб'єктам господарювання слід керуватися положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік» та вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.



Примітки: * річ – це предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права та обов’язки (п. 1 ст. 179 ЦК України);
 ** визначення ресурсів в нормативних актах, що регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку відсутне.

Рис. 1. «Майно» та «активи» в національному законодавстві: поняття та складові

Відповідно до 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 прослідковується чіткої відповіді на питання, що ж складає діяльність підприємства. Вочевидь, 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 суспільного 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 має обліковуватися, однак, в жодному нормативному акті, що регулює процес організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні згадки про дане поняття відсутні. Натомість рядом нормативних актів передбачено існування поняття «активи».

Відповідно до ст. 1 ЗУ «Про бухгалтерський облік», п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13] (далі – П(С)БО 1) та пп. 2 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України [14] (далі – ПК України) *активами* визнаються *ресурси, контрольовані підприємством* в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Аналіз вимог національного законодавства та складових активу балансу, представлених в затвердженій формі № 1 «Баланс», дає підстави стверджувати, що поняття «актив(и)» та «майно» не є тотожними (рис. 1). Хоча серед дослідників існують і протилежні позиції, наприклад, Мих. Шеремета та М. Шеремета стверджують, що «майно – це активи підприємства, його економічні ресурси» [15, с. 296].

Отже, сьогодні в Україні можна констатувати неузгодженість нормативних актів різних галузей права: в господарській діяльності підприємство здійснює операції з майном, однак в обліку мають відобразитися активи.

Слід зауважити, що наявність проблеми трактування понять «активи», «майно», визначення їх складових та співвідношення не є новим для світової облікової практики.

На диференціації та суттєвій відмінності вказаних понять акцентують увагу А. С. Бакаєв, В. Ф. Палій, В. І. Петрова. На думку В. Ф. Палія «усталене у нас ототожнення активу з майном підприємства застаріло, не відповідає сучасному розумінню даної категорії» [16]. На відсутності в сучасній обліковій практиці Російської Федерації поняття «активи» наголошує В. І. Петрова: «У нас немає поняття «активи» в нормальній практиці, а є поняття «майно», хоча це не одне і те ж» [17, с. 17]. Актив, як справедливо зазначає В. Ф. Палій, відрізняється від прийнятого на пострадянському просторі поняття «майно». Його відмінність в тому, що майно відображається в обліку виходячи з права власності, актив – за його економічною характеристикою, здатністю приносити дохід даному суб'єкту [16]. На жаль, вказана відмінність проігнорована розробниками національних нормативних актів з бухгалтерського обліку та методологами бухгалтерського обліку. Почавши реформи та заклавши поняття «активи» (що характеризується наявністю контролю над ним у підприємства та здатністю приносити економічні вигоди) в ЗУ «Про бухгалтерський облік», ПК України та П(С)БО, реформи не доведено до логічного завершення, оскільки методика бухгалтерського обліку залишилася незмінною (в основі зарахування об'єкта на баланс в переважній більшості випадків лежить наявність (відсутність) права власності), хоча діаметрально протилежні прецеденти також мають місце.

Як відмічає А. С. Бакаєв, в межах бухгалтерської термінології поняття «майно» можна визначити як сукупність оборотних та необоротних активів підприємства. До необоротних активів належить... ділова репутація підприємства (гудвіл)... і що особливо важливо для визначення поняття активу, витрати майбутніх періодів. І тут слід підкреслити, що актив включає об'єкти, які не належать до майна – витрати майбутніх періодів, незавершене виробництво на підприємствах, продукція яких не є майном [18, с. 20]. Аналогічної позиції дотримуються і І. І. Бочкарьова та В. А. Биков, зазначаючи, що «активи включають об'єкти, що не відносяться до майна, – витрати майбутніх періодів, витрати за невиконаними договорами на надання послуг» [19, с. 9].

Цікавою з вищевикладеної проблеми є позиція проф. Я. В. Соколова [5], який обґрунтовує наявність трьох підходів до трактування поняття «активи» (рис. 2).

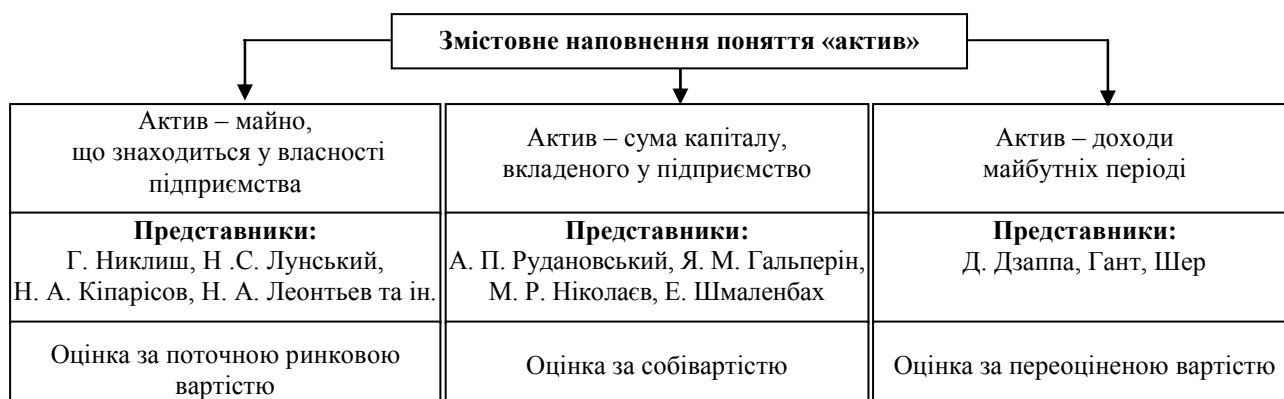


Рис. 2. Підходи до трактування поняття «актив» за проф. Я. В. Соколовим

Аналізуючи ситуацію, що склалася в Україні, слід звернути увагу на наявність симбіозу двох підходів (актив – майно, що знаходиться у власності підприємства, який є переважачим в національній обліковій практиці; актив – доходи майбутніх періодів, закріплений у Законі України «Про бухгалтерський облік», Податковим кодексом України, П(С)БО 2). Результатом чого є значна кількість непорозумінь та невідповідностей в трактуванні інформації, сформованої виходячи з вказаних підходів. Зокрема, проблемною за таких умов виглядає адаптація національної системи обліку до МСФЗ, інтерпретації показників фінансової звітності суб'єктів господарювання; методики викладання облікових дисциплін.

ВИСНОВКИ

Аналіз змістовного наповнення понять «майно», «активи» в національній обліковій практиці дає підстави стверджувати:

1. В Україні сьогодні паралельно використовуються два поняття – «активи» та «майно»: в господарській діяльності підприємство здійснює операції з майном, однак в обліку мають відображатися активи, що свідчить про неузгодженість нормативних актів різних галузей права.

2. Розпочаті реформи бухгалтерського обліку не доведено до логічного кінця, оскільки простежується невідповідність прийнятої облікової практики нормам Закону України «Про бухгалтерський облік», зокрема, незважаючи на таку прописану характеристику активів як контроль та наявність принципу превалювання сутності над формою, в переважній більшості випадків об'єкти зараховуються на баланс виходячи з наявності (відсутності) права власності на них.

3. Однозначно не можна стверджувати про доцільність конкретного підходу, оскільки він залежить від користувачів облікової інформації, на яких орієнтується звітність (залучення коштів шляхом інвестицій або ж кредитування), а також повинен враховувати сформовану систему права та менталітет країни, в якій проводяться реформи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бугаев А. В. Юридическая теория бухгалтерского учета : научное издание / А. В. Бугаев. – Мн. : БГУ, 2000. – 224 с.
2. Коротаев С. Л. Теоретические аспекты бухгалтерского учета имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности / С. Л. Коротаев // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее» : доклады международной научной конференции 10–11 февраля 2011 г. Том 2. – СПб. : Нестор-История, 2011. – С. 113–134.
3. Коротаев С. Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности : теория, методология, методики : монография / С. Л. Коротаев. – Мн. : Изд. центр БГУ, 2005. – 326 с.
4. Пятов М. Л. Активы организации: трактовка МСФО [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов, С. А. Смирнова. – Режим доступа : <http://www.buh.ru/document-1160>.
5. Соколов Я. В. Актив – это очень сложно [Электронный ресурс] / Я. В. Соколов. – Режим доступа: www.buh.ru.
6. Ткачук Н. В. Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н. В. Ткачук. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с.
7. Цыганков К. Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала : дис. ... на соискание степени д-ра экон. наук / К. Ю. Цыганков. – Новосибирск, 2009 – 304 с.
8. Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1327303393130331>.
9. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
10. 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>.
11. Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/popular/buch/53_4.html.
12. 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>.
13. 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>.
14. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1323750896945761>.
15. Шеремета Мих. Майно підприємства: сутність, класифікація та принципи його формування / Мих. Шеремета, М. Шеремета // Економічний аналіз : збірник наукових праць. – 2008. – Вип. 2. – С. 295–298.
16. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета : Современные проблемы / В. Ф. Палий. – Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
17. Петрова В. И. Основные направления дальнейшего развития теории бухгалтерского учета / В. И. Петрова ; под ред. В. В. Панкова, В. И. Петровой // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля : материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита, 30 июня 2011 г. В 2 т. Т. 1. – Москва : ГОУ ВПО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», 2011. – 240 с.
18. Бакаев А. С. Закон о бухгалтерском учете: Постатейный комментарий / А. С. Бакаев. – М. : Международный центр финансово-экономического развития, 1997. – 96 с.
19. Бухгалтерский учет : учебник / И. И. Бочкарева, В. А. Быков и др.; под. ред. Я. В. Соколова. – М. : Велби, Проспект, 2004. – 768 с.

Стаття надійшла до редакції 06.05.2012 р.