

## ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ФОРМУВАННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ “АКТИВИ”

*Досліджуються джерела зародження і розвиток поняття “активи” як у бухгалтерському обліку, так і в економічній науці взагалі. Наводиться розуміння терміну представниками стародавніх часів та української і західних шкіл бухгалтерського обліку*

**Постановка проблеми.** Сучасний стан розвитку економічних відносин вимагає пошуку нових підходів до обліку активів. Це обумовлено необхідністю максимально реально оцінити вартість активів суб'єкта господарювання. Вдосконалення методології їх обліку починається з достовірного визнання їх вартості. Правильне визначення економічної сутності активів безпосередньо впливає на величину вартості підприємства та на якість інформації, необхідної для вирішення різноманітних питань, зокрема для прийняття управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Історія розвитку обліку активів виступала об'єктом наукових досліджень багатьох вітчизняних науковців, зокрема Ф.Ф. Бутинця [1,4] та російських вчених Т.М. Малькової [2], Я.В. Соколова [3,5,8]. Проте, історичний аспект еволюційного розвитку обліку активів потребує вивчення та подальших досліджень.

**Мета статті.** Встановити причинно-наслідкові зв'язки при формуванні поняття “активи” в процесі розвитку економічної науки.

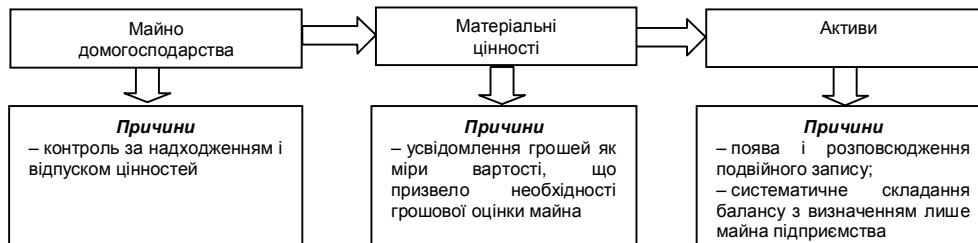


Рис. 1.1. Еволюція поняття “активів”

Розглянемо шлях розвитку поняття “активи”. У Стародавній Греції в XV ст. до нашої ери вівся чіткий облік майна. Відпуск цінностей оформлювався трьома особами на основі документу з записом уповноваженої особи: “підлягає видачі”. Одна людина фіксувала на папірусі кількість цінностей, призначених для відпуску, друга – фактичний відпуск, а третя – здійснювала контрольну функцію, а саме відмітки про виявлені відхилення. Оскільки основним обліковим прийомом на той час була інвентаризація, то саме на її підставі проводився матеріальний облік майна з обов'язковим виведенням його щоденного залишку.

Майном у Стародавньому Єгипті визнавалося рухоме майно, коштовності, сировина для виробництва, дім і, навіть раби, при чому все вище зазначене мало свою вартість.

У Вавілоні ситуація була аналогічною як і в Єгипті. Облік здійснювався з використанням списків, описів, основне призначення яких полягало у відображенні стану майна. При такій формі здійснювалася лише реєстрація активів, що обліковувалися, а їх зміна та рух в операціях залишалися незрозумілими. Прибуткові та витратні документи групувалися окремо за найменуванням окремих цінностей.

У Римі облік майна вівся за допомогою книг, які використовувалися навіть в домашньому господарстві. Сума майна, встановлена цензором за книгами власника,

Таблиця 1.1. Облікові праці вчених XV-XVI ст.

ПІБ автора	Основна робота	Основні положення
Котруллі Б.	“Про торгівлю і досконалого купця” написана в 1458 р., видана в 1573 р.	Розкрито окремі питання організації та техніки ведення обліку майна. Учений рекомендував закривати щорічно рахунки, а результат, одержаний при закритті рахунків “Прибутку і збитків”, переносити безпосередньо на рахунок “Капіталу”
Пачолі Л.	“Сума арифметики, геометрії, вчення про рахунки і записи” (1494 р.)	Викладено методологічні принципи бухгалтерського обліку в торгівлі. Наведено групу рахунків на яких відображалися цінності: гроші, речі, товари та розрахунки. Хоча робота не містить поняття синтетичного рахунку Товари, товарні запаси учений рекомендував відображати за конкретними найменуваннями, і в тому ж аналітичному розрізі визначати фінансовий результат від їх реалізації (прибуток або збиток)
Анжело ді Піетро	“Керівництво для господарств”, (1586 р.)	Детально описані питання ведення бухгалтерських книг в монастирських господарствах. Крім того, робота містила досить цікаву пропозицію щодо обліку товарних надлишків за реалізаційною вартістю

\*Систематизовано на основі [4]

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Поняття “актив” не зважаючи на своє стародавнє походження, і в сучасних умовах залишається досить спірним. Більшість вчених, науковців та практиків ототожнюють його із майном, засобами та частиною бухгалтерського балансу. І дійсно, якщо звернутися до історії, то, наприклад, у Стародавньому світі такого поняття як активи не було. Здебільшого у підручниках з історії бухгалтерського обліку зустрічається термін “майно”, починаючи приблизно з першої половини XIV ст. з розвитком теорій подвійного запису та балансу з'являється термін “актив”, що символізує частину бухгалтерського балансу. З подальшим розвитком сутність поняття “активи” змінювалася, і, навіть, на сьогодні не має єдиного підходу щодо трактування даного терміну.

Формування категорії “активів” пройшло довгий шлях еволюції разом з розвитком економічної науки. На наш погляд, еволюцію терміна відображує схема, яка представлена на рис. 1.1.

заносилася першою в реєстр чи лист, який зберігався в державному архіві. Реєстрація та облік майна, починаючи з 487 р. до н.е. в Стародавньому Римі вівся з метою оподаткування. На той час оподатковувалося не тільки нерухоме майно, а й рухоме.

Проведені дослідження позицій науковців свідчать, що в Стародавньому світі поняття активи було відсутнє. Об'єктом обліку виступало особисте майно, на основі якого складали інвентарі, які були доказом статку, що давало змогу займати громадські посади. Майном вважалася вся власність, до якої відносили навіть рабів та жіночий одяг. В обліку застосовується простий запис, а основною функцією обліку є контроль за збереженням майна, на той час рабовласника. У стародавньому Римі з 487 р. до н.е. почали реєструвати майно кожного домогосподарства з метою контролю та оподаткування.

Епоха Ренесансу (XIV – XVI ст.) є стала поворотним моментом для бухгалтерського обліку. В цей період з'являються перші праці, в яких авторами згадується бухгалтерський облік матеріальних цінностей (табл. 1.1). Панування ідей меркантилізму призводить до усвідомлення грошей як міри вартості та необхідності вартісної оцінки майна.

В одній із глав фундаментальної праці Л. Пачолі "Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення" (1494 р.) – "Трактат про рахунки та записи" наводить групу рахунків на яких відображалися цінності: гроші, речі, товари та розрахунки. Особливістю даних рахунків було те, що так званий актив (надходження) знаходився з права, а пасив (витрачання) – зліва, що є прямою протилежністю до сьогоднішньої форми рахунку.

Великий внесок у встановлення обліку оборотних активів здійснив Л. Пачолі, який вважав, що товарообмінні операції в частині оцінки одержаних товарів необхідно обліковувати за цінами продаж: "ти повинен оцінити міну в грошах, тобто нібито уявити купівлю і продаж за готівковий розрахунок, і, на твій розсуд, яку цінність представляє товар, таку ціну і прийняти за основну". Отже, товарообмінну операцію трактував не як договір міни, а як договір постачання. При визначенні результату від реалізації товарів, одержаних в обмін, пропонувалося два варіанти: 1) разом зі всіма товарами; 2) окремо – без грошової оцінки товарів, прийнятих тобою при обміні, неможливо без великих ускладнень визначити прибутки і збитки[4].

В епоху Ренесансу панували ідеї італійської бухгалтерської школи, які були прибічниками юридичного трактування обліку. Баланс розглядали як таблицю, в активі якої зазначені цінності, а в пасиві їх власники.

Таблиця 1.2. Внесок вчених у розвиток обліку активів XVII-XX ст.

Автор	Основні досягнення
Саварі Жак	Ввів поділ бухгалтерського обліку на аналітичний і синтетичний, використання торгової калькуляції, класифікація кінцевих балансів на інвентарні (передбачали оцінку за собівартістю) і конкурсні (з оцінкою за поточними цінами продажу), які включали і особисте майно власника. Ж. Саварі є одним з авторів, які вперше визнали за необхідне ведення допоміжних книг (книги покупок, по обліку закупівель товарів; журнал для запису товарів, придбаних в кредит; книги продаж для запису реалізації товарів за готівковий розрахунок, а також для запису сум, які поступають в оплату за товари, надані в кредит). Вважав, що в основі балансу лежить інвентар, а також зазначав, що необхідно проводити переоцінку майна та зобов'язань
Матьє де Ла Порт	<b>Запропонував класифікацію рахунків, при цьому виділяв групу майнових або власності. Група майнових рахунків виконувала специфічну господарську функцію управління ресурсами в середині підприємства. Ввів допоміжну книгу (номерна книга), яка передбачала ведення обліку прибутків і збитків від продажу окремих видів товарів</b>
Сей Л.	<b>Розробив основи вчення про калькуляцію собівартості</b>
Готліб І.	Пропонував замість складання описів (відомості або книги) здійснювати записи залишків в натурі прямо в товарних книгах за кредитом відповідних рахунків, щоб бухгалтер міг виконувати операції, що відображаються в порівняльній відомості

Таким чином, вже у XVII ст. майно поділяли на матеріальне та нематеріальне, а також виділяли таку категорію як "чисте майно", тобто майно підприємства, що створене за рахунок власних джерел його утворення.

В Україні з початку XVI і до середини XVII ст. панували ідеї італійської бухгалтерської школи. Особливий вплив мали праці Л. Пачолі та В. Котрулі, тому облік матеріальних цінностей був схожим. Розвиток внутрішньої та зовнішньої торгівлі за часів Запорізької Січі сприяв і розвитку бухгалтерського обліку. Торговельні активи (майно), які підлягали щорічній перевірці, називалися інвентарем[7]. Проте, варто зазначити, що сьгодні термін "інвентар" має зовсім інше значення та в якості синоніма активу (майна) не використовується.

Сучасному поняттю "актив" на території України, як і у Західній Європі відповідали такі терміни, як майно, матеріальні цінності, інвентар, власність, наслідки цього можна прослідкувати, аналізуючи трактування активу сучасними вченими та науковцями.

Термін "актив", як вже зазначалося, почав застосовуватися саме, як назва лівої частини балансу. Баланс за схожою формою, яку маємо на сьгодні, почали складати комерсанти у XIV ст. і вже на той час останній мав дві частини, однією з яких був актив, де відображалися господарські засоби. До початку XX ст. під активом розуміли сукупність майнових цінностей, що знаходяться у власності підприємства.

Варто зазначити, що вчені та науковці в різні періоди трактували визначення активу по-різному, причиною цього було те, що не було єдиного підходу щодо складових лівої частини балансу. Так, французький вчений Пурра пояснював актив з економічної точки зору, як акумульовані витрати для купівлі та утримання цінностей, натомість С. Рікардо давав визначення з юридичним його тлумаченням, як зобов'язання перед власником[8].

Німецький вчений Е. Шмаленбах і його послідовники дотримувалися точки зору, що актив не пов'язаний з інвентарем, а витікає з поточної документації

Вже в кінці XIV ст. комерсанти в Італії складали баланс не лише для контролю оборотів, але й для цілей управління господарською діяльністю. Проте баланс складався не регулярно (проміжок часу між двома фінансовими звітами становили від одного до п'яти років). Відсутність в обліку поділу рахунків на синтетичні та аналітичні призводило до перенавантаження статтями балансу середньовікових фірм [5].

Таким чином, революційний стрибок у методиці обліку, пов'язаний з виникненням подвійного запису (XV ст.) і його впровадження у господарський облік, що зумовило не тільки виникнення рахунків, нових форм бухгалтерського обліку, але й балансу з визначенням майна, (матеріальних цінностей) як "активи" торговця [5].

Французька школа на чолі з А. Гільбо та Е. Леоте, відкидали юридичне трактування обліку. Вважали, що актив включає основні засоби, оборотні засоби, витрачені засоби (вкладені в незакінчені процеси), засоби у дебіторів і збитки. Всі цінності оцінюються тільки за собівартістю[6].

Розквіт промисловості та поява акціонерних товариств призвели до стрімкого розвитку теоретичної бухгалтерської думки. Основний внесок у розвиток обліку активів здійснений науковцями в XVII-XX ст. наведено в табл. 1.2

підприємства, яке постійно витрачає гроші. Шмаленбах Е. звернув увагу на те, що активи – це витрачені кошти, які в наступних періодах будуть списані, як витрати. Тобто відносно до активів, крім грошових коштів, і витрати, які ще не стали доходами.

Розвиток капіталістичних відносин сприяв появі акціонерних товариств, що вимагало відокремлення особистого майна власника від майна, вкладеного в товариство. У кінці XIX – початок XX ст. почали виокремлювати категорію ресурси при трактування активу. Важливо підкреслити, що Дж. Дзаппе розумів актив не просто як засоби підприємства, а як ресурси, призначені для отримання прибутку, що несуть у собі очікування майбутніх прибутків. Об'єкти, від яких не очікується отримання прибутку, не можуть включатися в актив. Дзаппа Дж. розглядав актив як доходи майбутніх періодів. Відстоював точку зору, що баланс повинен відображати не минуле, а майбутнє. Крім того зазначав, що актив – це результат обміну, і тому його не можна переоцінювати. Активи, які не приносять доходів необхідно одразу списувати на збитки[5].

Визначення, яке запропоновано Дж. Дзаппе, досить схоже з тим, яке наведено в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та в П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", які визначають актив, як ресурси контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Слід відмітити, що дані визначення сформульовано по-різному, але сутність схожа, – активи визнаються ресурсами від яких в майбутньому очікується отримати економічні вигоди, тобто прибуток.

Розглянемо еволюцію розвитку поняття "активи" в Радянському союзі.

До 30-х рр. XX ст. в Радянському союзі поняття "актив" не зустрічається, адже використовували терміни "господарські засоби" або "майно". Внесок російських вчених в XIX-XX ст. у розвиток бухгалтерського обліку активів наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3. Досягнення російської облікової думки в XIX-XX ст.

№ з/п	ПІБ автора	Основні досягнення
1	Бахчисарайцев Георгій Авксентьевич (1875-1926 рр.)	Прихильник балансової теорії. Актив – це те, що підприємство отримало (вложило). Вперше в Росії розділив всі господарські операції за їх впливом на баланс на чотири типи, які використовуються і сьогодні
2	Вейцман Рахміль Якович (1870-1936 рр.)	Всі частини активу розбивав на дві групи: засоби у фазі виробництва та засоби у фазі обігу, та групував актив на основні засоби, 2) засоби в обігу, 3) засоби поза обігом (вивільнені кошти)
3	Вольф Адольф Маркович (1854-1920 рр.)	Розробив класифікацію цінностей, яка згодом стала обов'язковою для представників петербурзької школи: речові цінності, гроші, умовні цінності. У зв'язку з цим були виділені три групи рахунків: майна, послуг, розрахунків (особисті)
4	Гальперін Яків Маркович (1894-1952 рр.)	Перший здійснив бухгалтерське читання балансу та його розподіл: актив на засоби в трьох сферах – виробництво, обіг і споживання. Перевага такого підходу – економічне трактування активу, але повністю ігнорував юридичний аспект проблеми
5	Лунський Микола Севастьянович (1867-1956 рр.)	Одним із перших створив методологічний напрямок у сфері обліку і саме йому належить здійснення переходу до балансових теорій в Росії (1909 р.). Прихильник динамічного балансу
7	Рейнбот Павло Іванович (1839-1916 рр.)	Баланс трактував як рахунок, який закриває інші синтетичні рахунки. Сформував правило відповідно до якого складання балансу повинно передувати проведенню інвентаризації. Вважав, що собівартість продукції не потрібно розраховувати
8	Рошаховський Афіноген Костянтинівич (1910 р.)	Запропонував структуру типового балансу акціонерного підприємства. Ступінь деталізації окремих статей (Дебітори, кредитори, нематеріальні активи) залишалася на розсуд укладачів балансу, щодо інших статей визначено склад елементів, доцільних для виділення в балансі. Так, у статті "Майно реальне" виділялося п'ять елементів: каса (готівкові гроші, рахунки в банках), членські внески, цінні папери, майно постійне (нерухоме, рухоме, незакінчені будівництва), майно оборотне
9	Руссиян І.П.	Актив – це зобов'язання третіх осіб, а пасив – права сторонніх осіб щодо підприємства. Баланс зліва повинен показувати пасив, а справа – актив. Автор постулату: сума сальдо рахунків активів дорівнює алгебраїчній сумі засобів, що знаходяться в розпорядженні підприємства з коригуванням на кредиторську заборгованість (-) та борги (+)
10	Сіверс Євстафій Євстафійович (1852-1917 рр.)	Автор мінової теорії, суть якої полягає в тому, що в основі подвійного запису лежить обмін благами. Баланс є наслідком рахунків, а отже баланс не залежить від інвентарі. Розробив детальну класифікацію рахунків (виділив речові рахунки, до яких пропонував основні та перехідні (калькуляційні) субрахунки). До перехідних рахунків відносив субрахунки заготовель, споруд та виробництва. Виступав проти балансової теорії, потім в його працях можна знайти поділ всіх господарських операцій на чотири типи аналогічно до групування операцій в залежності від того, як вони впливають на зміни підсумку балансу

Отже, поняття "актив" змінювалось у відповідності з розвитком економіки. До 1930 р. дану категорію не вживали в її теперішньому значенні в СРСР. Ще однією особливістю радянського обліку є те, що активи обліковувались без урахування критерію їх корисності та дійсної вартості. Так, об'єкти активів, які не використовували тривалий час в господарській діяльності, відображалися на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Таким чином, бухгалтерський облік не відображав реальної вартості активів підприємства, а звітність містила спотворені показники та не задовольняла інформаційні потреби користувачів.

В другій половині XX ст. одним з базових принципів став принцип консерватизму – "обережної оцінки активу", який передбачав, що вартість краще занижити, ніж завищити. Тобто пріоритетною стала оцінка за історичною (фактичною) собівартістю.

У 90-х рр. XX ст. з встановленням незалежності України, переходом від планової економіки до ринкової, відбулися кардинальні зміни в бухгалтерському обліку. 03.04.1993 р. було затверджене Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні № 250, що передбачало групування всіх статей активу на три розділи.

Неоднозначність поглядів категорії "актив" можна пояснити тим, що протягом багатьох століть змінювався та формувалася склад лівої частини балансу, на основі якої трактували "актив", нерозуміння сутності економічної, юридичної та іншої термінології, сприяло розвитку формування таких визначень, які не відображають сутність "активу", або ж розкривають його частково.

В XXI ст. основним критерієм ефективності діяльності підприємства є зростання його ринкової вартості. У зв'язку з інфляційними процесами викривлюються показники вартості активів, які відображені у фінансовій звітності, що призводить до того, що вартість активів підприємства не відповідає їх дійсній вартості. Для розв'язання даної

проблеми міжнародними стандартами фінансової звітності та вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку передбачено поділ статей активу на монетарні та немонетарні. Виокремлення цих статей сприятиме достовірному визначенню вартості активів підприємства шляхом визначення оптимальної комбінації їх оцінок.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Узагальнити підходи вчених до характеристики терміну "активи", виявити об'єктивні передумови виникнення категорій "монетарні активи" та "немонетарні активи".

#### Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч. 1 [навчальний посібник] / Ф.Ф. Бутинець–Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с. 2. *Малькова Т.М.* Історія бухгалтерського обліку: [навч. посібник] / Т.М. Малькова. – М.: Вища освіта, 2008. – 449 с. 3. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с. – С. 54. 4. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: [монографія] / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с. 5. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [Учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 6. *Бутинець Ф.Ф.* Історія розвитку бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець. – Ж.: ЖІТІ, 1998. – 320 с. – С. 51 7. *Слоущ Н.Д.* Простая и двойная бухгалтерия в 8 дней / Н.Д. Слоущ. – Одесса, 1893. С. 10 8. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История развития бухгалтерского учета: ученик. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов – М.: Магистр, 2009. – 287 с. – С. 99.

СКОРОБОГАТОВА Вікторія Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та аудиту Керченського державного морського технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 25.10.11 р.