

МІСЦЕ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ПІЗНАННІ ФУНКЦІЙ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ

Рахунки бухгалтерського обліку розглядаються як один із основних інструментів поглиблення функціонального призначення системи бухгалтерського обліку в контексті економічних змін. Доводиться пріоритетність майнової концепції відображення руху майна на рахунках бухгалтерського обліку для вітчизняної облікової системи

Пізнання функцій є необхідною передумовою розуміння головного в обліку, його призначення і ролі в управлінні процесами відтворення
Г.Г. Кірейцев

Постановка проблеми. Пізнання функцій бухгалтерського обліку слід розглядати як передумову розвитку бухгалтерського обліку. Функції є первинними по відношенню до методу та організаційних форм бухгалтерського обліку.

Під функціями бухгалтерського обліку слід розуміти прояв його головних властивостей, спрямованих на пізнання і взаємопов'язане відображення фактів господарського життя. Реалізація функцій потребує використання спеціального інструментарію, набору методичних способів та прийомів, спроможних забезпечити пізнавальний процес.

Виходячи із функціонального аспекту дослідження бухгалтерського обліку, започаткованого вітчизняним вченим проф. Г.Г. Кірейцевим¹, зокрема постулатів, що кожна з функцій бухгалтерського обліку виконується за допомогою декількох елементів методу обліку, а кожен елемент методу забезпечує реалізацію декількох функцій, одним із основних інструментів реалізації контрольної, пізнавальної, аналітичної та інформаційної функцій бухгалтерського обліку мають виступати рахунки бухгалтерського обліку.

Метою публікації є постановка основних орієнтирів у поглибленні функціонального призначення рахунків бухгалтерського обліку в контексті економічних змін.

Викладення основного матеріалу дослідження. У наукових колах поширеним є розуміння рахунків бухгалтерського обліку як способу групування, поточного обліку та контролю господарських засобів, їх джерел та господарських процесів за їх окремими видами. Запис господарських операцій на синтетичних рахунках дає можливість контролювати стан засобів підприємства та джерел їх утворення, перебіг господарських процесів в будь-який момент діяльності підприємства. Дані аналітичних рахунків створюють можливість проведення розгалуженого, точного та своєчасного контролю за діяльністю підприємства, надають детальну інформацію, необхідну для управління та оперативного прийняття ефективних управлінських рішень. При цьому для ефективного моделювання господарської ситуації на підприємстві через систему рахунків слід знати економічну сутність самої інформації, запиту кожного з рівнів управління та контролю.

Проф. Г.Г. Кірейцев [21], виділяючи п'ять стадій розвитку бухгалтерського обліку, зазначає, що на другій стадії (з часу виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.) одержують розвиток бухгалтерські рахунки як метод поглибленого пізнання економічних явищ. Далі вчений стверджує, що "застосування бухгалтерських рахунків і подвійного запису склало підґрунтя для посилення пізнавальної і контрольної функцій, що відповідало новому рівню соціально-економічних відносин і поширювало інформаційні можливості управління господарською діяльністю" [21, с. 14].

Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку у взаємодії з іншими елементами методу створюють інформаційну базу для прийняття рішень на мікро- та макрорівнях.

У світлі економічних змін, які призводять до панування позитивної теорії обліку, що передбачає вибір серед альтернативних варіантів певного облікового процесу, не забезпечується зів'язаність інформації про майно та джерела його утворення підприємств як інституційних одиниць. Це призводить до маніпулювання об'єктами реального світу [31, с. 204]. А за твердженням лауреата Нобелівської премії з економіки 2001 року Дж. Стігліца, процеси і наслідки глобалізації, які відбуваються за програмою МВФ та Світового банку, приносять вигоду небагатьом – багатим за рахунок бідних. Він звертає увагу на те, що "у багатьох випадках бізнесові інтереси і цінності переважають над турботою про довкілля, демократією, людськими правами і соціальною справедливістю... Політика міжнародних економічних інституцій... робить багатих багатшими, а бідних занурює у ще більш злидні – і дедалі посилює гнів" [45, с. 20].

За підрахунками аналітиків за останнє десятиліття XX ст. рівень заробітної плати більшої частини співробітників великих західних компаній збільшився на 36 %, а їх керівників – на 340 %. У свою чергу, це "не могло не сприяти виділенню вищого керівництва в окрему привілейовану касту" [16].

На противагу цьому за часів СРСР (панування нормативної теорії обліку) за обліковими даними можна було дізнатися про загальну вартість майна усіх радянських країн, що на сьогодні є просто неможливим не лише для однієї країни, а й навіть окремої галузі економіки.

В соціалістичному суспільстві загальноприйнятим було розуміння важливості рахунків бухгалтерського обліку не лише як способу відображення, систематизації, групування даних про господарські операції за якісно однорідними ознаками, але й як важливого інструменту організації систематичного контролю за кожною господарською операцією в цілях загального контролю за виконанням плану. Пояснити це можна не лише усвідомленням важливості контрольної функції рахунків, а й тим, що облік в радянський період розвивався "в умовах фетишизації функції контролю при очевидній недооцінці усіх інших функцій управління та недостатньому фактичному визнанні необхідності гармонійного, взаємоузгодженого їх розвитку" [19]. Проте, не зважаючи на таке надмірне підсилення функції контролю, рахунки слугували прийомом швидкого і повного отримання показників для реалізації завдань планування, оперативного управління, аналізу і контролю, насамперед, за виконанням плану та збереженням соціалістичної власності. Порівнюючи дані, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, з відповідними плановими показниками, рахунки, тим самим, виступали інструментом контролю за процесом виконання плану і, користуючись методами аналізу, виявлення причин, що зумовили відповідний рівень його виконання.

¹ Кірейцевим Г.Г. у 1993 р. захищено докторську дисертацію на тему: "Функції обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом"

На думку проф. П.П. Німчинова², “за допомогою рахунків, по-перше, здійснюється *систематизація господарських операцій* за економічно однорідним змістом у якісно однорідні групи; по-друге, обліковуються за цими ж групами *наявність і рух* засобів, джерел їх утворення; по-третє, здійснюється *поточний контроль* за господарськими операціями, станом засобів та їх джерел і тим самим забезпечується контроль за збереженням соціалістичної власності” [39, С. 71]. Цієї точки зору дотримувалася більшість радянських вчених [5, с. 64; 6, с. 30; 8, с. 47; 11, с. 55-56; 17, с. 83; 24; 28, с. 71; 29; 36; 43, с. 11; 46, с. 62; 54, с. 47].

Основним інструментарієм відображення та контролю перебігу процесу розширеного соціалістичного відтворення ще в 1937 р. проф. Н.А. Кіпарісов [18, с. 88] назвав систему рахунків.

На контрольне значення рахунків не лише за станом та використанням господарських засобів, а й в процесі обчислення собівартості продукції, наголошував свого часу проф. П.В. Мезенцев [32, с. 69].

Крім того, відомості, зареєстровані на рахунках бухгалтерського обліку, надавали можливість контролювати наявність та правильність використання засобів, виконання плану за видами господарських процесів, погашення зобов'язань підприємства, дотримання підприємством режиму економії засобів, зниження собівартості та інших правил госпрозрахункового господарювання [27, с. 64].

Деяко іншої точки зору дотримувався проф. М. Вейсман, зазначаючи, що “система рахунків бухгалтерського обліку – це спосіб поточного обліку і контролю за рухом господарських засобів та зміною їх джерел, а також окремих стадій та результатів процесів виконання плану” [7, с. 52].

На контрольну функцію рахунків бухгалтерського обліку наголошували такі вчені, як Гальперін Я.М., Кіпарісов М.А., Леонтьєв М.А. [9]. Засобом реалізації цієї функції виступає оборотна відомість, яка, на думку вчених, дає можливість перевіряти правильність облікових записів зі сторони дебетування та кредитування рахунків в різних сумах. “За допомогою оборотної відомості можна віднайти такі помилки: а) сума була записана по дебету, але пропущена по кредиту; б) сума була записана по кредиту, але пропущена по дебету; в) сума була записана по дебету в правильному підсумку, а по кредиту в неправильному підсумку; г) сума була записана по кредиту в правильному підсумку, а по дебету в неправильному підсумку” [9, с. 60]. На контрольне значення оборотних відомостей також наголошував Т.С. Мітюшкін, зазначаючи, що “за допомогою оборотних відомостей можливим є узагальнююче уявлення про господарство та здійснюється контроль за правильністю усіх записів” [33, с. 44-45].

Контрольне значення також відіграє ведення аналітичних рахунків, на яких представлена деталізована інформація за синтетичними рахунками. За даними аналітичного обліку можна контролювати стан запасів окремих видів матеріалів, товарів, готової продукції тощо, своєчасність розрахунків з кожним дебітором та кредитором, працівниками, контролювати кожну статтю виконання кошторисів витрат тощо. Деталізація показників аналітичного обліку встановлюється на кожному підприємстві залежно від умов його діяльності. Показники аналітичного обліку повинні бути відповідати завданням контролю за збереженням майна власника. Вони мали бути пристосовані до потреб оперативного управління, стратегічного планування та забезпечувати інформацією для складання звітності.

На контрольному значенні аналітичних рахунків наголошував у 1933 р. І.А. Кошкін, зазначаючи, що “саме аналітичний облік дає можливість здійснювати розгалужений, точний, конкретний контроль за

суспільною власністю та надає детальні (не знеособлені), докладні, щоденні числові показники, необхідні для поточної оперативної роботи” [23, с. 65].

Отже, аналітичний облік дає можливість здійснювати розгалужений, точний і своєчасний контроль за діяльністю підприємства, надає детальну інформацію, необхідну для управління та оперативного прийняття рішень.

Проте деякі вчені наголошували на відсутності у рахунків контрольних функцій, звужуючи призначення рахунків лише до групування та поточного відображення в грошовій оцінці господарських операцій, в результаті яких змінюється склад засобів та джерел їх формування” [12, с. 24; 47; 48]. Зокрема, проф. Б.І. Валуєв свого часу писав, що контрольні функції виконують працівники бухгалтерії, а не система і не метод обліку; контрольні функції не можливо визначити при документуванні, калькуляції та відображенні на рахунках бухгалтерського обліку [4].

Цим, на нашу думку, звужується уявлення про роль рахунків. Також проти наявності контрольних функцій рахунків свого часу виступав В.Ф. Палій: “не можна... погодитися з визначенням рахунку як способу поточного контролю. Сам по собі рахунок жодних контрольних дій виконувати не може. Інформація, що відображається на рахунках, може і повинна бути використаною для поточного контролю лише за допомогою специфічних методів (способів) контролю” [41, с. 125]. Проте автор не називає і не розшифровує зміст специфічних методів.

В сучасних умовах контрольне значення рахунків зберігається, що підтверджується рядом досліджень як вітчизняних, так і російських та білоруських авторів [1; 2, с. 44; 22а; 25; 38; 53]. Проте належне його забезпечення ускладнюється у зв'язку з відсутністю єдності у трактуванні майна власника, яке підпадає під контроль з боку системи бухгалтерського обліку. Відображення в системі облікових рахунків об'єктів, що належать чи не належать йому на правах власності, залежить винятково від прийнятої методології бухгалтерського обліку.

В методології радянського обліку, яка була взята за основу при формуванні системи бухгалтерського обліку в Україні, чітко зазначалося, що в активі бухгалтерського балансу повинно відобразитись лише майно підприємства.

Сучасне розуміння активу відрізняється від прийнятого на пострадянському просторі поняття “майно”. Його основна відмінність полягає в тому, що майно відображається в обліку за правом власності, актив – за його економічною характеристикою, спроможністю приносити майбутній дохід (користь) даному суб'єкту господарювання.

Отже, в англо-американських країнах в обліку відображається весь капітал підприємства, і джерела його утворення [37, с. 274], в постсоціалістичних країнах – власність (майно) підприємства та джерела її утворення [44, с. 395].

Виходячи з цього, зрозумілим стає, чому вітчизняне право, на відміну від англо-американського, інакше регулює відносини власності. Через ці об'єктивні обставини межі балансового обліку в англомовних країнах ширші, ніж в Україні, що дозволяє іноземним бухгалтерам охопити більший діапазон фактів господарського життя. Натомість для охоплення обліком усієї інформації та з метою посиленого контролю в частині більшої конкретизації інформації юридичного та господарського характеру в нашій країні використовуються позабалансові рахунки. При цьому об'єктивно виступає необхідність подальшого використання та обґрунтування позабалансового обліку.

Тобто у вітчизняній практиці в балансі відображається тільки те майно, що охоплює весь спектр прав власності суб'єкта господарювання. Як пише О.М. Петрук, це є об'єктивною дією романо-германської системи права, до якої входить і Україна. Тому для охоплення обліком всієї управлінської інформації та більшої конкретизації інформації юридичного та господарського характеру в нашій країні використовуються позабалансові рахунки [42, с. 235].

Сутність позабалансового обліку активів – відображення таких операцій, що не впливають на стан балансу підприємства, однак здійснюють значний вплив

² Автора першого підручника з теорії бухгалтерського обліку, виданого українською мовою.

на фінансові результати його діяльності. Це зумовлює необхідність організації постійного контролю за такими об'єктами позабалансового обліку.

У країнах зі значним англо-американським впливом самого поняття позабалансового обліку не існує. Тому орендовані основні засоби, товари, прийняті на комісію, давальницька сировина та інші цінності, що не складають власність фірми, відображають на балансових рахунках методом подвійного запису. Це призводить до того, що в активі власність фірми збільшується на вартість предметів, що її не складають. Відповідно в пасиві американського балансу виникає кредиторська заборгованість, яка такою не є. Наприклад, заборгованість комітенту виникає тільки після продажу товарів, що здані на комісію. Таким чином, наша теорія і практика застосовують подвійний запис тільки для обліку того, що складає власність фірми; в США принцип подвійності отримує дещо більш широке значення, можливо, і на шкоду змістовній стороні обліку [3, с. 41].

Наприклад, Е.С. Хендриксен та М.Ф. Ван Бреда виділяють такі три суттєві характеристики будь-якого активу: він втілює вірогідну майбутню вигоду, що забезпечує (можливо в комбінації з іншими активами) можливість прямо чи непрямо створювати майбутній приріст грошових коштів; завдяки активу господарююча одиниця може отримати вигоду або керувати нею іншими способами; господарські операції або інші події, що забезпечують збільшення прав на вигоду або контроль над нею, вже мали місце [50, с. 287-291].

Такої ж позиції дотримуються розробники МСФЗ. Так, в Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів під активами розуміються ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання [35, п.49]. Далі в п. 51 даного документу йдеться про те, що оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму. Отже, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності при визначенні існування активу **право власності не є істотним**. Таким чином, наприклад, орендоване майно є активом, якщо підприємство контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Незважаючи на те, що здатність підприємства контролювати вигоди, як правило, визначається юридичними правами, стаття може тим не менше відповідати визначенню активів, навіть коли юридичний контроль відсутній (в іншій редакції МСФЗ переклад наступний – Незважаючи на те, що здатність суб'єкта господарювання контролювати вигоди, як правило, визначається юридичними правами, стаття може, однак, відповідати визначенню активів, навіть коли юридичного контролю немає [35]). Наприклад, ноу-хау, одержані у процесі дослідно-конструкторської роботи, можуть відповідати визначенню активів, якщо підприємство, зберігаючи їх у таємниці, контролює вигоди, які сподівається одержати від них [34, с. 58].

Яким чином визначити, чи об'єкт зможе приносити економічні вигоди у майбутньому?

На це МСФЗ дає наступну відповідь: "Майбутня економічна вигода, втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів до суб'єкта господарювання. Потенціал може бути продуктивним, тобто частиною операційної діяльності суб'єкта господарювання. Він може набирати також форми конвертованості у грошові кошти або їх еквіваленти або спроможності зменшувати відтік грошових коштів, наприклад, коли альтернативний виробничий процес зменшує витрати на виробництво" (П. 53 "Активи"). Поряд з цим, в п. 59 зазначається, що операції або події, що очікуються в майбутньому, не призводять до появи активів; тому, наприклад, намір придбати запаси не відповідає визначенню активів. Тобто оцінка бухгалтером можливостей певним об'єктом приносити майбутню вигоду є суб'єктивною за своїм змістом.

Досить незрозумілими і такими, що надають бухгалтеру широке поле дій в оцінці активів, є положення п. 52 Концептуальної основи: "Баланси, складені відповідно до

Міжнародних стандартів фінансової звітності, можуть містити статті, що не відповідають визначенню активу або зобов'язання і не визнаються як частина власного капіталу. Однак визначення, наведені в параграфі 49, мають становити основу для перегляду існуючих міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в майбутньому та формулювання наступних стандартів".

Отже, активи є ресурсами і майном, яке контролюється підприємством в результаті операцій та подій, які відбулися у звітному чи минулих періодах. До активів можуть бути віднесені ресурси, які спроможні в майбутньому забезпечити компанії певну економічну вигоду. В протилежному випадку витрати, понесені компанією, є ні чим іншим, як потенційними збитками чи поточними експлуатаційними витратами. Майбутня економічна вигода, в кінцевому результаті, полягає в надходженні грошових коштів (їх еквівалентів) чи у спроможності замінити та зекономити грошові кошти. Самі грошові кошти також є активами.

Очевидно, що у вітчизняній системі регулювання бухгалтерського обліку, не зважаючи на цілу низку невирішених положень і невідповідність вітчизняної та західної концепції бухгалтерського обліку, запозичено визначення активів бухгалтерського обліку з МСФЗ. А вже ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" пропонує наступне визначення активів бухгалтерського обліку: "Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому" [14, ст. 1].

При цьому структура активів відповідає успадкованій методології радянського обліку з певними корективами на особливості ринкового господарювання. Згідно прийнятої в Україні методології в бухгалтерському обліку відображається лише майно, в активі балансу знаходять відображення матеріальні, нематеріальні та фінансові активи.

На думку проф. В.Ф. Паляя, встановлене у нас ототожнення активу з майном господарства застаріло, та не відповідає сучасному розумінню цієї категорії [40, с. 130].

Таку ж точку зору відстоює інший російський дослідник К.Ю. Циганков, який зазначає, що "капітал слід назвати величиною, обчислення та подвійне розкладання якої є метою бухгалтерії" [51, с. 25]. Далі вчений продовжує: "Лише помістивши капітал на його природне місце – в центр бухгалтерії, – ми заслуговуємо право називати її мовою бізнесу та заговоримо на одній мові з користувачами, лише після цього ми зуміємо побудувати несуперечливу та зрозумілу теорію нашої дисципліни" [52, с. 368].

Фактично вченими запропоновано повернутися до теорії двох рядів рахунків (капітальної теорії), відповідно до якої метою бухгалтерії є обчислення та подвійне розкладання капіталу.

Ми не можемо з цим погодитись, що пояснюється наступним. Такі тенденції мають "західне" походження, й складають основу ринкової концепції регулювання бухгалтерського обліку [22, с. 68; 30, с. 99], яка формувалася з урахуванням західного менталітету, розвитку економіки.

При цьому сам проф. К.Ю. Циганков визнає це. Учений пише: "У другій половині ХХ ст. у США та інших країнах з ринковою економікою бурхливо розвивається фондовий ринок. І для усіх його учасників, як інвесторів, так і бізнесменів, розмір і динаміка вкладеного у справу капіталу є найбільш інформативним та комплексним показником, що синтезує усі успіхи чи невдачі їх діяльності. На інформаційні потреби цих категорій громадян все більше орієнтується бухгалтерія. Нині вони визнаються МСФЗ та ГААП основними показниками фінансової звітності" [52, с. 367].

Тому завдання, які поставлені перед обліком в країнах з розвиненим ринком (орієнтованих на ринок капіталу), відрізняються від завдань обліку, прийнятих в пострадянських країнах. Це обумовлено, насамперед, тим, що бухгалтерський облік не може випереджати фактичний стан економіки.

Процеси інтелектуалізації економіки, що є основою нової економіки, постіндустріального суспільства, ще недостатньо вивчені, також не враховано їх прояви в

постсоціалістичних країнах. Залучення ж іноземної практики без врахування національних особливостей може призвести до негативних наслідків.

У дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук С.Ф. Легенчук [26, с. 120] наводить відповідний приклад: "Прикладом цього може слугувати порушення вимог невіднесення до нематеріальних активів інтелектуальних та ділових якостей людини (людського капіталу – С.Л.), що визначено російськими (п. 4), українськими (п. 9), стандартами, що регулюють ведення обліку нематеріальних активів. Основною причиною неможливості їх включення до складу активів дослідники визначають невіддільність їх від його носія, внаслідок чого вони не можуть бути використані без нього, передані іншим підприємствам".

Отже, у вітчизняній системі бухгалтерського обліку має знайти своє відображення лише та частина майна, що є власністю підприємства, і відобразитися на балансі підприємства. Необхідним залишається відображення активів, що не є власністю підприємства, на рахунках позабалансового обліку, що забезпечить надання необхідної інформації для потреб управління. При цьому реалізація контрольної функції бухгалтерського обліку стосується як того майна, що належить на правах власності підприємству, так і того, що йому не належить.

В сучасних умовах, не заперечуючи значення рахунків в реалізації контролю за станом і рухом майна, даний елемент методу бухгалтерського обліку поглиблюється, виконує ще цілу низку функцій, що є об'єктивним результатом трансформаційних перетворень відносин власності.

За умов, коли домінуючим об'єктом власності стає інформація, яка втілює у собі переважно витрати інтелектуальної робочої сили, власність на матеріальні засоби виробництва перестає бути основною умовою високого достатку; запорукою життєвого успіху стає не власність, а організація, не володіння, а користування, не здатність присвоїти, а здатність застосувати ті чи інші засоби в умовах виробництва.

На початку 90-х рр. Е. Тоффлер назвав інформацію найбільш демократичним за своїм змістом джерелом господарської влади [15, с. 12-13]. Проте це єдиний протягом усієї історії людства ресурс, доступ до якого і, навіть власність на який, не означає можливості володіти та користуватися ним. Вперше в історії умовою належності людини до панівного класу стає не право володіти благом, а здатність ним скористатися. Відповідно, соціальний статус людини визначається, насамперед, його освітнім рівнем, здатністю перетворювати інформацію на знання, самостійно вести продуктивну діяльність в умовах технологічно досконалого господарства. За твердженням всесвітньо відомого соціолога Ф. Фукуями [15, с. 13], класові відмінності в постіндустріальному суспільстві обумовлені, насамперед, відмінностями в освіті.

В результаті в економіці із значними інформаційними потоками не завжди можна – якщо скористатися фразеологією австрійського економіста, лауреата Нобелівської премії Ф. Хайєка [49, с. 37] – встановити чіткі "правила, які, перш за все, і дозволяють людині проводити відмінність між "моїм" і "твоїм". Часто незрозуміло, хто виступає власником якої інформації. Не завжди можна розділити інформацію на окремі "шматки" і прикріпити до кожного шматка "бірку" права власності на цей шматок. Так само часто важко визначити, хто першим "відкрив" інформацію і тим самим має законне право претендувати на титул "власності" на неї. В суспільстві, насиченому знаннями та інформацією, межа між "моїм" і "твоїм" стає все менш чіткою і все більш незбагненою.

Тому за таких умов цілком доречними, виходячи з пріоритетності для вітчизняного обліку майнової концепції, є пропозиції С.Ф. Легенчука з приводу відображення таких активів на рахунках позабалансового обліку. Автор у своїй дисертації відмічає: "Для забезпечення управлінців необхідною інформацією про немайнові складові інтелектуального капіталу слід виділити окрему групу позабалансових рахунків "Немайнові інтелектуальні активи".

Де слід відображати активи, які за правом власності не належать даному підприємству, однак використання яких на підприємстві забезпечує отримання економічних вигод в майбутньому" [26, с. 182-183].

Серед західних учених певного поширення набули погляди, що відносини власності нині не є визначальними, що таку роль відіграють відносини розподілу, економічна влада тощо. Так, американський економіст Дж. Герлбрейт підмінює відносини власності поняттям влади. Американський економіст М. Розбард переконаний, що "власність – це, в кінцевому підсумку, контроль за ресурсами" [13, с. 246]. Автори намагаються з'ясувати сутність власності, її сучасні форми, вивести їх органічний зв'язок з розвитком корпорацій, інших елементів економічної системи.

Більше того, з'являється поняття "соціальний капітал" як сукупність норм, правил, зв'язків та організацій. Вони є зовнішнім середовищем для суб'єкта економічної діяльності. У межах нової економічної парадигми головним фактором виробництва стають інформація та знання, а головним його учасником – вільний творчий індивід [10].

Тому через реалізацію контрольної функції рахунків бухгалтерського обліку, насамперед, в розв'язанні конфліктів між управлінцями та власниками, поглиблюється соціальна функція рахунків³.

На думку проф. Г.Г. Кірейцева [20], на сучасному етапі розвитку економічних і правових відносин найвідповідальнішою ланкою науки про бухгалтерський облік є розробка концепцій, спрямованих на розвиток науково-пізнавальної та прогностичної його функції. Одним із головних елементів методу при цьому вчений виділяє рахунки бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вивчення функцій бухгалтерського обліку та їх реалізації через елементи методу складає основу для підвищення використання неосяжного науково обґрунтованого потенціалу бухгалтерського обліку та забезпечення ефективного управління окремим підприємством.

Виходячи із функціонального підходу до дослідження бухгалтерського обліку встановлено, що рахунки бухгалтерського обліку проявляють свою контрольну, пізнавальну, аналітичну та інформаційну функції.

Враховуючи пріоритетність для вітчизняної облікової системи майнової концепції й те, що бухгалтерський облік має правову основу відображення подій, нами обґрунтована необхідність відобразити об'єкти, які впливають на стан активів і пасивів балансу, на балансових рахунках (виходячи з права володіння майном), на позабалансових рахунках – відобразити майно, а також об'єкти, які не є майном (об'єкти прав інтелектуальної власності), зобов'язання і резерви, які належать підприємству на правах користування або розпорядження. При цьому ведення останніх забезпечує не лише спостереження за збереженням активів, які належать іншим підприємствам, а й надає можливість контролювати законність здійснених з ними операцій в інтересах власника. Тому об'єктивно у вітчизняній обліковій практиці виступає необхідність подальшого використання та обґрунтування позабалансового обліку.

Крім того, за сучасних умов пріоритетними є пізнання і дослідження нових функцій бухгалтерського обліку, насамперед, соціальної та прогностичної, при цьому одним із основних забезпечуючих елементів методу мають виступати рахунки бухгалтерського обліку.

Список використаної літератури:

1. *Антипаят В.В.* Основы бухгалтерского учета (практическое пособие). Серия "Учебники и учебные пособия". – Ростов-на-Дону: "Феникс", 1998. – 320 с.
2. *Астахов В.П.* Теория бухгалтерского учета. – М.: "Экспертное бюро-М", 1997. – 351 с.
3. *Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А.* Балансоведение. Учебное пособие. – М.: "Издательство Приор", 2001. – 160 с.

³ Соціальна функція обліку досліджена та сформульована д.е.н, проф. Н.М. Малюгою. Нею ж на цій основі обґрунтована нова парадигма подальшого розвитку бухгалтерського обліку

4. *Валуев Б.И.* Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984.
5. *Василенко П.Н.* Курс бухгалтерского учета – М.: В/О “Союзоргучет”, РИУ. – 1938.
6. *Ведерников С.* Курс бухгалтерского учета. – М.: “Статистика”, 1967. – 407 с.
7. *Вейсман М.* Теория бухгалтерского учета. – М.: Госстатиздат, 1957.
8. *Вейсман М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник, 2-е, переработанное, изд. – М.: Профтехиздат, 1962. – 296 с.
9. *Гальперин Я.М., Кипарисов Н.А., Леонтьев Н.А.* Курс теории бухгалтерского учёта / Под общей редакцией Н.А. Кипарисова. – М.: Госпланиздат, 1945. – 227 с.
10. *Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К.* Економічна теорія та реалізація її положень в механізмах розвитку АПК // Економічна теорія. – 2005. – № 2. – С. 80-95.
11. *Дембинский Н.В.* Основные теоретические проблемы науки о бухгалтерском учете. – Минск: “Белгосуниверситет им. В.И. Ленина”, 1960. – 86 с.
12. *Дмитриев М.В.* Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности промышленного предприятия. – М.: Экономика, 1975.
13. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
14. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV-ВР.
15. *Иноземцев В.Л.* Собственность в постиндустриальном обществе и исторической перспективе // Вопросы философии. – 2000. – № 12. – С. 3-13.
16. *Казакевич Г.* Рассредоточенный капитализм. Наступит ли новая эпоха корпоративного управления? // Персонал. – 2003. – № 3. – С. 72-77.
17. *Кипарисов Н.* Курс теории бухгалтерского учета, 1950.
18. *Кипарисов Н.А.* Краткий курс основ советского балансового учета / Под ред. М.И. Вейсмана: 2-е изд. испр. – М.: ВСЕККЗО, 1937. – 120 с.
19. *Кірейцев Г.Г.* Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: Издательство УСХА, 1992. – 240 с. – С. 9-18.
20. *Кірейцев Г.Г.* Розвиток функцій бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – 2000. – № 12. – С. 67-71.
21. *Кірейцев Г.Г.* Обумовленість розвитку бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – 1998. – № 7. – С. 12-16.
22. *Ковалев В.В.* Бухгалтерский учет: новая реальность и перспективы развития // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 9. – С. 64-68.
- 22 а. *Косміна Р.М.* Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – К.: Вища шк., 2003. – 174 с.
23. *Кошкин И.А.* Оперативно-балансовый учет (Курс основной) / Под ред. бригады ВОСУ в составе членов центрального бюро П.Б. Клеймана, Л.О. Рубинштейна, С.Г. Струмилина. – Ленинград: Ленинградское областное издательство, 1933. – 407 с.
24. Курс бухгалтерского учета / По ред. *И.И. Поклада.* – Изд. 4-е, перераб. и доп. – М.: Издательство “Финансы”, 1971. – 416 с.
25. *Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Дробышевский Н.П. и др.* Бухгалтерский учет / Под ред. Ладутько Н.И. – Мн.: ФУАинформ, 1999. – 672 с.
26. *Легенчук С.Ф.* Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу. – Дис... к.е.н. (08.06.04) – Житомир, 2006. – 233 с.
27. *Леонтьев Н., Умнов А.* Основы бухгалтерского учета. Издание четвертое. – М.: Всесоюзные заочные учетные курсы, 1956. – 335 с.
28. *Макаров В., Белоусов М.* Теория бухгалтерского учета. – М.: Госфиниздат, 1955. – 228 с.
29. *Макаров В.Г.* Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 271 с.
30. *Медведев М.Ю.* Бухгалтерский учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
31. *Медведев М.Ю.* Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.
32. *Мезенцев П.В.* Общетеоретические основы хозяйственного учета (выпуск 1). – Ленинград, 1970.
33. *Митюшкин Т.С.* Теория бухгалтерского учета / Под ред. д.э.н., проф. С.К. Татур. – М.: “Сельхозгиз”, 1957. – 374 с.
34. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
35. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗТМ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБОТМ) та тлумачення станом на 31 березня 2004 р. Частина I. – К.: ПП “Видавництво “Фенікс”, 2005. – 1274 с.
36. *Моисеенко Г.И.* Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979.
37. *Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
38. *Нечитайло А.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 285 с.
39. *Нимчинов П.П.* Общая теория бухгалтерского учета. – Киев: Издательское объединение “Вища школа”, 1977. – 240 с.
40. *Палий В.Ф.* Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – С. 127-134.
41. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979.
42. *Петрук О.М.* Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському обліку. – Дис... к.е.н. (08.06.04) – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 212 с.
43. *Пильменштейн Д.И.* Основы бухгалтерского учета. – М.: Статистика, 1968. – 166 с.
44. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
45. *Стігліц Дж.* Глобалізація та її тягар: Пер. з англ. – Вид. дім “КМ Академія”, 2003. – 252 с.
46. *Сумцов А.* Курс теории бухгалтерского учета, 1958.
47. Теория бухгалтерского учета / Под ред. *Н.Н. Грабова.* – К.: Издательское объединение “Вища школа”, 1973. – 344 с.
48. Финансово-кредитный словарь / Под ред. *В.П. Дьяченко.* Том II, М-Я. – М.: Изд-во «Финансы», 1964. – 688 с.
49. *Хайек Ф.* Индивидуализм и экономический порядок. – М., 2000. – 282 с.
50. *Хедриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
51. *Цыганков К.Ю.* Отечественная теория бухгалтерского учета // Аудитор. – 2007. – № 3. – С. 20-25.
52. *Цыганков К.Ю.* Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2007. – 462 с.
53. *Швец В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
54. *Шишлин В.И., Дембинский Н.В.* Основы теории советского бухгалтерского учета. – Москва: “Союзоргучет”, 1936. – 342 с.
- ШИГУН Марія Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
- моделювання інформаційних систем та системи підтримки прийняття рішень;
 - вивчення взаємозв'язків між системою управління підприємством та підсистемами бухгалтерського обліку та господарського контролю
- БОРИМСЬКА Катерина Павлівна – доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
- проблеми теорії бухгалтерського обліку;
 - моделювання діяльності підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку;
 - плани рахунків в системі регламентації бухгалтерського обліку