

**НЕОБОРОТНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА**

*Уточнено визначення "необоротних активів". Розкрито місце оборотних активів в системі кругообороту капіталу підприємства. Проаналізована структура оборотних активів у розрізі видів економічної діяльності в Україні протягом 2000-2008 років*

Реформування системи бухгалтерського обліку є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. З набранням чинності Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та запровадженням з 2000 р. національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку суттєво змінилась термінологія бухгалтерського обліку та визначення окремих понять. Так, оборотні засоби стали називатись оборотними активами, і відносити до них крім основних засобів та нематеріальних активів ще інші оборотні матеріальні активи, довготермінові фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи тощо.

Проблеми обліку оборотних активів в умовах реформування економіки набувають особливої актуальності у зв'язку з потребою отримати інвесторами та іншими зацікавленими користувачами точної і достовірної інформації про стан і ефективність використання основних засобів. Система їх обліку, яка склалася, не задовольняє вимоги ринку, умов функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з основними засобами: купівля-продаж, нарахування амортизації, страхування, приватизація, реалізація інвестиційних проектів.

Вагомий внесок у дослідження і розробку теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку оборотних активів зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.В. Сопко, В.Г. Швець, Б.В. Шорт, Д. Колдуелл, Хендріксен Э.С., Уолт Н., Маркузе Я., Мус Герольд.

Результати існуючих досліджень в сфері обліку оборотних активів дозволили встановити такі недоліки: багатогранність завдань щодо оцінки оборотних активів ускладнює проблему їх дослідження; існуючі підходи до оцінки використання оборотних активів не враховують сучасні вимоги формування амортизаційної політики; будь-яка методологія повинна бути системною.

Вивчення опублікованих наукових праць і діюча практика господарської діяльності підприємств свідчать про те, що в бухгалтерському обліку оборотних активів є цілий ряд принципово важливих проблем, які потребують нових досліджень.

Метою даної статті є дослідження особливості участі оборотних активів в системі кругообороту капіталу підприємства. Для досягнення цієї мети необхідно вирішити ряд завдань. По-перше, провести аналіз

існуючих підходів до визначення оборотних активів з метою їх обліку; по-друге, визначити місце оборотних активів в кругообороті капіталу підприємств.

Усі активи підприємства є його матеріально-технічною базою. Обсяг активів визначається масштабами і характером діяльності підприємства.

Залежно від функціональної ролі активи в сфері підприємницької діяльності (виробничої, комерційної і банківської) відіграють роль засобів виробництва й обігу, а в ланках бюджетної сфери – засобів споживання (тривалого і одноразового характеру).

Засоби виробництва в будь-якому процесі виробництва, за будь-яких суспільних умов, завжди поділяються на засоби праці та предмети праці.

Засоби праці – це речі або комплекс речей, за допомогою яких працівник впливає на предмети праці. Це машини, обладнання, інструменти, пристрої, інвентар і т. ін. Крім того, до засобів праці в широкому розумінні належать усі матеріальні умови, необхідні для того, щоб процес праці міг узагалі відбуватися. Це земля, виробничі споруди, будівлі, транспортні засоби (залізничні, автомобільні, повітряні тощо), а також решта матеріальних умов, без яких процес праці або зовсім неможливий, або дуже недосконалий. [9, с. 25]

Засоби праці відрізняються від решти засобів такими двома ознаками:

1) вони використовуються у процесі діяльності як предмети, за допомогою яких людина впливає на предмет праці (сировину, матеріали тощо), або як матеріальні умови, необхідні для вдосконалення процесу праці. Під впливом засобів праці предмети праці змінюють свої фізико-хімічні властивості та перетворюються на готову продукцію [7, с. 48-49];

2) багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігають при цьому свою натуральну форму;

3) свою вартість вони частинами (у міру зношування) переносять на новостворений продукт, у виробництві якого ці засоби праці брали участь.

У бухгалтерському обліку до оборотних активів відносяться активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

Результати вивчення підходів до трактування поняття "Необоротні активи" в нормативно-правовій базі України узагальнено в табл. 1.

*Таблиця 1. Визначення поняття "Необоротні активи" у нормативно-правовій базі України*

<i>Визначення</i>	<i>Нормативно-правовий акт</i>
Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать підприємству та забезпечують його функціонування, строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік	Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, затверджене наказом Фонду Державного Майна України № 787 від 05.05.2001 р. (п.1.1) [4]
Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними	П(С)БО 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. (п.4) [1]
Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи	Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затверджена Постановою Правління Національного Банку України № 480 від 20.12.2005 р. (п.1.4) [2]
Необоротні активи – будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, робочі і продуктивні тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби (крім земельних ділянок та капітальних витрат на поліпшення земель), експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, малоцінні оборотні матеріальні активи, білізна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові нетитульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські та суміжні з ними права, інші нематеріальні активи	Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затверджена спільним наказом Державного Казначейства України та Міністерства економіки України № 142/181 від 10.08.2001 р. (п.2) [3]

За результатами вивчення можна вказати на неоднозначність тлумачення поняття "необоротних активів" в нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік в різних сферах діяльності.

Узагальнюючи різні підходи, на нашу думку, під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року) та від використання яких підприємство очікує отримати в майбутньому економічні вигоди; при умові, що їх вартість може бути достовірно визначена.

Групи необоротних активів України відповідно складають:

- нематеріальні активи;
- незавершене будівництво;

- основні засоби;
- довгострокові біологічні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції;
- довгострокова дебіторська заборгованість;
- відстрочені податкові активи;
- інші необоротні активи [1].

У звітності необоротні активи відображаються в I розділі активу балансу "Необоротні активи". Нематеріальні активи та основні засоби відображаються за первісною та залишковою вартістю (остання включається до валюти балансу) [1].

Структура необоротних активів відображає технічну оснащеність підприємства та ефективність капіталовкладень (табл. 2) [за матеріалами – 12]:

Таблиця 2. Структура необоротних активів України за видами економічної діяльності у 2000-2008 рр., млн. грн.

Показники	2000 рік		2005 рік				2008* рік					
	Абс. вел.	Питома вага, %	Абс. вел.	Питома вага, %	2005 р. до 2000 р.		Абс. вел.	Питома вага, %	2008 р. до 2000 р.		2008 р. до 2005 р.	
					Темп приросту (спаду), %	Структурне зрушення, в.п.			Темп приросту (спаду), %	Структурне зрушення, в.п.	Темп приросту, %	Структурне зрушення, в.п.
Усього	828822	100	1276201	100	53,98	0	3149627	100	280,01	0,00	146,80	0,00
1. Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	97471	11,76	76034	5,96	-21,99	-5,80	95880	3,04	-1,63	-8,72	26,10	-2,91
2. Промисловість	285328	34,43	456738	35,79	60,07	1,36	760194	24,14	166,43	-10,29	66,44	-11,65
3. Надання послуг	292516	35,29	512960	40,19	75,36	4,90	1888191	59,95	545,50	24,66	268,10	19,76
4. Освіта	45344	5,47	51639	4,05	13,88	-1,42	59911	1,90	32,13	-3,57	16,02	-2,14
5. Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	21618	2,61	38726	3,03	79,14	0,43	53190	1,69	146,04	-0,92	37,35	-1,35

\*У зв'язку зі змінами бухгалтерського обліку окремих видів основних засобів, починаючи з 2007 року, до даних з їх вартості включено вартість довгострокових біологічних активів тваринництва та рослинництва, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю

За даними табл. 2 сукупний обсяг необоротних активів України мав чітку тенденцію до збільшення: в 2005 р. в порівнянні із 2000 р. – на 53,98 %, а в 2008 р. в порівнянні із 2000 р. – на 280,01 % та в порівнянні із 2005 р. – на 146,80 %. При цьому, найбільша питома вага необоротних активів у сукупному обсязі по Україні припадає на діяльність виробництва послуг й має тенденцію до зростання: в 2005 р. в порівнянні із 2000 р. – на 4,9 відсоткових пунктів, а в 2008 р. в порівнянні із 2000 р. – на 24,66 відсоткових пунктів та в порівнянні із 2005 р. – на 19,76 відсоткових пунктів. За іншими показниками в розрізі галузей спостерігається зниження питомої ваги у сукупному обсязі в 2008 р. як в порівнянні із 2000 р., так і в порівнянні із 2005 р. Викликає занепокоєння зниження питомої ваги необоротних активів по промисловості в 2008 р. у порівнянні як із 2000 р. так, і з 2005 р., що пов'язано зі спадом промислового виробництва в Україні.

Аналіз галузевої структури необоротних активів у 2000-2008 роках показав збереження структурних деформацій, що відбулись у попередній період із 1990 по 2000 рік. Одночасно спостерігається незначний приріст у машинобудівельній галузі та продовжується спад у легкій промисловості поряд із значним зміцненням позицій чорної та кольорової металургії та виробництва коксу і продуктів нафтопереробки. Таке збільшення питомої ваги матеріаломістких галузей та зменшення частки працемістких галузей у виробництві призводить до істотного зменшення частки кінцевої продукції у виробництві.

Ці очевидні диспропорції вимагають активного втручання держави та проведення економічних реформ, які б спрямували розвиток виробництва у напрямку збільшення питомої ваги галузей промисловості, що виробляють кінцеву продукцію. Адже збільшення питомої ваги саме тих галузей виробництва, які інтенсивно споживають природні ресурси, вказує на доступність природного ресурсу та можливість розширення виробництва за рахунок збільшення його споживання на противагу іншим альтернативним шляхам збільшення прибутку, наприклад, ресурсо- та енергозбереженню.

Господарська діяльність підприємства пов'язана з використанням коштів, матеріальних і нематеріальних засобів, які постійно перебувають у безперервному русі, кругообороті. Кругооборот засобів здійснюється через господарські процеси, які є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку і відображають господарську діяльність кожного підприємства [11, с. 176].

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин [11, с. 177].

Вперше ідею відображення кругообороту вартостей засобів обґрунтував французький економіст Франсуа Кене (1694-1774) у розробленій ним "Економічній таблиці кругообороту капіталу" (рис. 1).

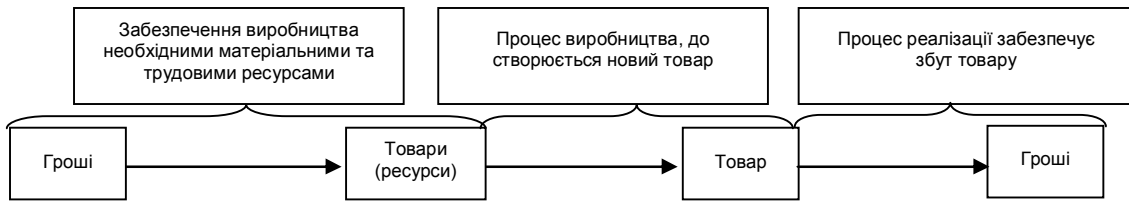


Рис. 1. Схема кругообороту капіталу [за матеріалами - 11, с. 177]

З наведеної схеми видно, що господарські засоби в процесі кругообігу набувають різних форм і водночас перебувають у всіх трьох формах. Це є обов'язковою умовою безперервності виробництва: порушення в будь-якій ланці процесу кругообігу

господарських засобів призводить до погіршення роботи підприємства.

Необоротні активи, незважаючи на назву, також мають визначений цикл обороту, який схематично наведено на рис. 2.

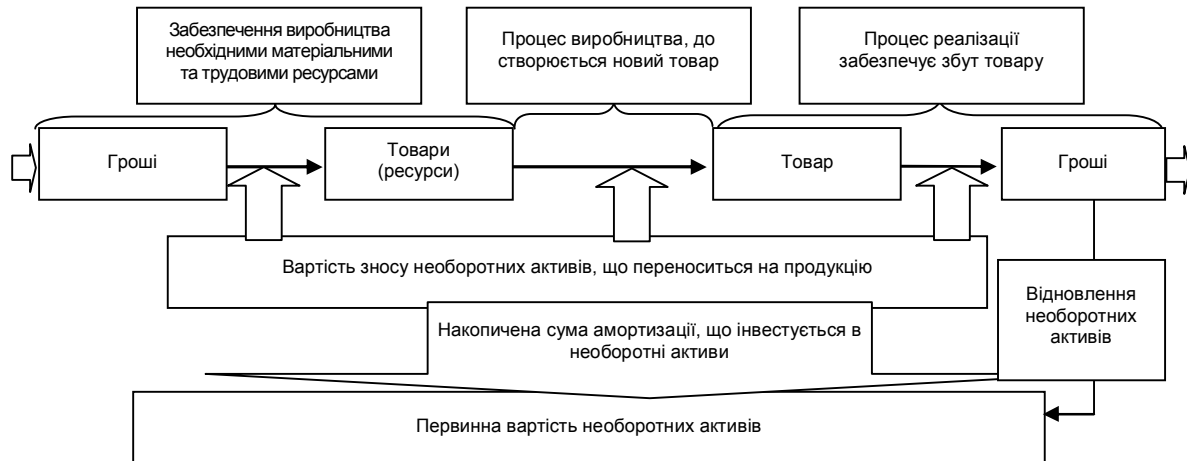


Рис. 2. Характер руху необоротних активів в процесі кругообороту капіталу [сформовано автором]

Як видно з наведеного рисунка, необоротні активи в процесі повного циклу вартісного кругообігу проходять три основні стадії.

На першому етапі сформовані підприємством необоротні активи (основні засоби і нематеріальні активи) в процесі свого використання і зносу переносять частину своєї вартості на готову продукцію; цей процес здійснюється протягом багатьох операційних циклів і триває до повного зносу окремих видів необоротних активів.

На другому етапі в процесі реалізації продукції знос необоротних активів накопичується на підприємстві у формі амортизаційних відрахувань.

На третьому етапі амортизаційних відрахувань частина власних фінансових ресурсів підприємства спрямовується на відновлення діючих (поточний і капітальний ремонт) або придбання нових видів необоротних активів. Період часу, протягом якого відбувається повний цикл кругообігу вартості конкретних видів необоротних активів, характеризує термін їхньої служби.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Результати проведеного дослідження сутності та природи необоротних активів, а також особливостей їх функціонування, дозволили зробити висновок, що під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року) та від використання яких підприємство очікує отримати в майбутньому економічні вигоди; при умові, що їх вартість може бути достовірно визначена.

Здійснений аналіз свідчить, що необоротні активи підприємства – це сукупність як матеріальних, так і нематеріальних майнових цінностей, що багаторазово беруть участь у господарських процесах та забезпечують умови їхнього здійснення.

Вивчення порядку позиціонування необоротних активів в системі кругообігу капіталу підприємства показало, що необоротні активи в процесі повного циклу вартісного кругообороту проходять всі три основні етапи. Тобто вони обслуговують декілька циклів виробництва, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми.

#### Список використаної літератури:

1. Положення (стандартів) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р.
2. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затверджена Постановою Правління Національного Банку України № 480 від 20.12.2005 р.
3. Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затверджена спільним наказом Державного Казначейства України та Міністерства економіки України № 142/181 від 10.08.2001 р.
4. Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, затверджене наказом Фонду Державного Майна України № 787 від 05.05.2001 р.
5. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 353 від 05.03.2008 р.
6. Бланк І.А. Управление активами и капиталом предприятия. – К.: Ника – Центр Эльга, 2003. – 448 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 832 с.
8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: [практичний посібник]. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
9. Фінансовий менеджмент: [навч. – метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / А.М. Поддєрьогін, Л.Д. Буряк, Н.Ю. Калач – К.: КНЕУ, 2001. – 294 с.
10. Фірсова С.М., Гарасюта О.В. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. – 2006. – вип. 16.6. – С. 184-187.
11. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
12. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua) – офіційний сайт Державного комітету статистики України

БОРИСЮК О.С. – аспірант Київського національного університету імені Тараса Шевченка

