

В. Швець, д-р екон. наук, проф.,
О. Борисюк, асп.

НЕОБОРОТНІ АКТИВИ В СИСТЕМІ КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

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

Essence of irreversible assets is considered. Circulation of irreversible assets is exposed. Certainly factor which influences on the size of capital of enterprise. The cost of the fixed assets of Ukraine is represented in 2000-2008 years.

Постановка проблеми у загальному вигляді. 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 змінилась термінологія бухгалтерського обліку та визначення окремих понять. Так, необоротні засоби стали називати необоротними активами і відносити до них крім основних засобів та нематеріальних активів ще інші необоротні матеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи тощо.

Проблеми обліку необоротних 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.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження і розробку теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку необоротних активів зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: С.Ф. Голов, М.Т. Білуха, О. І. Коблянська, В.В. Сопко, В.Г. Швець, Б.В. Шорт, Д. Колдуелл та інші. Вивчення опублікованих наукових праць і діюча практика господарської діяльності підприємств свідчать про те, що в бухгалтерському обліку необоротних активів є цілий ряд принципово важливих проблем, які потребують нових досліджень. Результати існуючих досліджень в сфері обліку необоротних активів дозволили встановити такі недоліки: багатогранність завдань щодо оцінки необоротних активів ускладнює проблему їх дослідження; існуючі підходи до оцінки використання необоротних активів не враховують сучасні вимоги формування амортизаційної політики; будь-яка методологія повинна бути системною.

Метою статті є дослідження особливості участі необоротних активів в системі кругообороту капіталу підприємства. Для досягнення цієї мети необхідно вирішити ряд завдань. По-перше, провести аналіз існуючих підходів до визначення необоротних активів з метою їх обліку; по-друге, визначити місце необоротних активів в кругообороті капіталу підприємств.

Виклад основного матеріалу. Усі активи підприємства є його матеріально-технічною базою. Обсяг активів визначається масштабами і характером діяльності підприємства. Залежно від функціональної ролі активи в ланках сфери 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 предмет праці. Засоби праці – це речі або комплекс речей, за допомогою яких працівник впливає на предмети праці. Це машини, обладнання, інструменти, пристрої, інвентар та ін. Крім того, до засобів праці в широкому розумінні належать усі умови, необхідні для того, щоб процес праці міг узагалі відбуватися. Це земля, виробничі споруди, будівлі, транспортні засоби (залізничні, автомобільні, повітряні тощо), а також решта умов, без яких процес праці або зовсім неможливий, або дуже недосконалий [5, с. 25].

Засоби праці відрізняються від решти засобів такими трьома ознаками:

1) вони використовуються у процесі діяльності як предмети, за допомогою яких людина впливає на предмет праці (сировину, матеріали тощо), або як 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, зберігаючи при цьому свою натуральну форму;

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

У бухгалтерському обліку до необоротних 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:

1. 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].

2. 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].

3. Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи. – Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України, затверджена Постановою Правління Національного Банку України № 480 від 20.12.2005 р. (п.1.4) [2].

4. 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, малювальні необоротні матеріальні активи, білизна, пості-

льні 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.

В Україні виділяють наступні групи необоротних активів: 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).

Відповідно до Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку у вписуваному рядку 275 "Необоротні активи та групи вибуття" форми № 1 "Баланс" відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [5].

Структура необоротних активів відображає технічну оснащеність підприємства та ефективність капіталовкладень (табл. 1 за матеріалами – [9]):

Таблиця 1. Структура необоротних активів України за видами економічної діяльності у 2000-2008 рр., млн. грн.

Види діяльності	2000 рік		2005 рік				2008 рік					
	Абсолютна величина	Питома вага, %	Абсолютна величина	Питома вага, %	2005 р. до 2000 р.		Абсолютна величина	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.
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	268,1	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
Усього	828822	100	1276201	100	53,98	0	3149627	100	280,01	0,00	146,8	0,00

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. 1 сукупний обсяг необоротних активів України мав чітку тенденцію до збільшення: в 2005 р. у порівнянні із 2000 р. – на 53,98%, а у 2008 р. в порівнянні із 2000 р. – на 280,01% та у порівнянні із 2005 р. – на 146,80%. При цьому, найбільша питома вага необоротних активів у сукупному обсязі по Україні припадає на діяльність у сфері виробництва послуг й має тенденцію до зростання: в 2005 р. в порівнянні із 2000 р. – на 4,9 відсоткових пунктів, а в 2008 р. у порівнянні із 2000 р. – на 24,66 відсоткових пунктів та в порівнянні із 2005 р. – на 19,76 відсоткових пунктів.

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 про-

дуктів 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 недоступність 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 [8, с. 176].

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин [8, с. 177].

Вперше ідею відображення кругообороту вартостей засобів обґрунтував французький економіст Франсуа

Кене (1694-1774) у розробленій ним "Економічній таблиці кругообороту капіталу".

Необоротні активи, незважаючи на назву, також мають визначений цикл обороту, який схематично наведено на рис. 1.

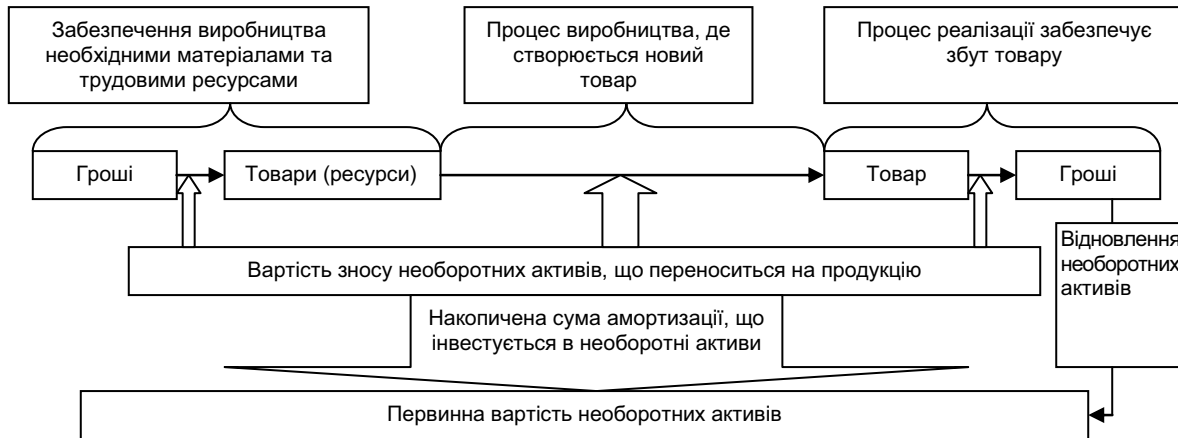


Рис. 1. Характер руху необоротних активів в процесі кругообороту капіталу [сформовано автором]

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

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 амортизаційні засоби як частина власних фінансових ресурсів підприємства спрямовуються 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. Вивчення порядку позиціонування необоротних активів в системі кругообороту капіталу підприємства показало, що категорія "необоротні активи" порізно трактується в економічній теорії та бухгалтерському обліку. Так, в економічній теорії під необоротни-

ми активами розуміють вилучені підприємством з господарського обороту власні кошти, які обліковуються на балансі. У бухгалтерському обліку до необоротних активів відносяться активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Тобто вони обслуговують декілька циклів виробництва, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми.

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. (зі змінами і доповненнями).
2. П(С)БО 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. (зі змінами і доповненнями).
3. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України, затверджена Постановою Правління Національного Банку України № 480 від 20.12.2005 р.
4. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 353 від 05.03.2008 р.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
6. Коблянська О.І. Фінансовий облік: Навч. посіб. – К.: Знання, 2007. – 472 с.
7. Фірсова С.М., Гарасюта О.В. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства // Науковий вісник НЛТУ України, 2006, вип. 16.6. – с. 184-187.
8. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2008. – 553 с.
9. www.ukrstat.gov.ua – офіційний сайт Державного комітету статистики України.

Надійшла до редколегії 09.03.10

В. Швець, канд. екон. наук, доц.,
Ю. Радилицький, ас.

ІСТОРИЧНЕ ПІДґРУНТЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто історичний досвід функціонування суб'єктів незалежного фінансового контролю на території Галичини. Досліджено організаційну побудову, підстави та форми здійснення ревізій, їх роль у житті кооперативних спілок. Встановлено зміст та призначення підсумкового документу ревізії.

Article examines historical experience of the subjects of independent financial control functioning in Galicia. Organizational structure, reasons and forms of auditing, their role in the cooperative unions are investigated. Meaning and purpose of the outcome of audit is found.

Наближається завершення другого десятикря років з початку розбудови в Україні національної системи фінансового контролю. Однак із багатьма здобутками в царині фінансового контролю (створення державних інституцій, нормативно-правове забезпечення, застосування досвіду зарубіжних країн), ще досі не вдалось

створити економічної та ефективної системи контролю, усунути розбіжності в понятійному апараті, уникнути дублювання в контрольно-ревізійній роботі. Не зважаючи на широкий спектр науково-дослідницької роботи по даній проблематиці "білою плямою" залишається історичний досвід розбудови фінансового контролю на