Література

1. Про оподаткування прибутку підприємств. Закон України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР (у редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР, із змінами і доповненнями).
2. Порядок звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування: Затверджено постановою КМУ від 6 травня 2001 року № 470.
3. Порядок надання звітів про виплачені доходи, утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидентів: Затверджено наказом ДПАУ від 16 січня 1998 р. № 28.
4. Про податок з доходів фізичних осіб. Закон України від 22 травня 2003 року № 889-IV (із змінами і доповненнями).
5. Про податок на додану вартість. Закон України 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР (із змінами і доповненнями)

Стаття надійшла до редакції 04.05.2009

УДК 657.34.29

В. Ф. Мервенецька,
аспірантка (ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»)

УТОЧНЕННЯ ЗМІСТУ ТА НАЗВ РОЗДІЛІВ АКТИВУ БАЛАНСУ

В статті надано рекомендації щодо уточнення змісту та назв розділів активу балансу відповідно до економічного змісту відображуваних операцій.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: баланс, необоротні активи, оборотні активи, довгострокові активи, поточні активи, витрати майбутніх періодів.

KEY WORDS: balance, irreversible assets, circulating assets, long-lived assets, current assets, charges of future periods.

Постановка проблеми. Інформація про фінансовий і майновий стан суб'єкта господарювання має важливе значення для прийняття своєчасних та виважених управлінських рішень. Основним джерелом такої інформації є баланс підприємства. В основу побудови балансу підприємства покладається науково-обґрунтоване групування розділів і елементів статей активу та власного капіталу і зобов'язань. Змістові значення економічних категорій і понять, вживаних у балансі підприємства, мають не лише формальне вираження, що потребує коректного поєднання їх змісту і форми. Однак такої коректності не досягається через різноманітність тлумачення науковцями та практиками економічних дефініцій, зокрема «не-

© В. Ф. Мервенецька, 2009

оборотні активи» та «довгострокові активи», «оборотні активи», «оборотні засоби» та «поточні активи» тощо. Тому важливим моментом формування інформації у балансі суб'єктів господарювання є уточнення змісту та назв розділів активу ф. № 1 «Баланс» відповідно до їх змістової коректності.

Тематичний аналіз економічної літератури. Дослідженню проблем формування сучасної категорійної бази бухгалтерського обліку та звітності присвячені праці вітчизняних науковців: Ф. Ф. Бутинця, Т. І. Єфименко, Л. М. Кіндрацької, М. М. Коцупатрого, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, Т. Є. Кучеренко, Л. Г. Ловінської, В. В. Сопка та ін. В сучасних умовах функції фінансової звітності, зокрема ф. № 1 «Баланс», змінюються, розширюється коло користувачів звітної інформації, тому зростає й кількість економічних категорій та їх інтерпретацій. Водночас залишається невирішеним питання оптимізації структури ф. № 1 «Баланс» через адекватне вираження економічної сутності понять та категорій, обґрунтування ознак класифікації та економічного змісту балансових статей.

Метою статті є дослідження ролі активів підприємства у відтворювальному процесі та розробка пропозицій щодо уточнення змісту та назв розділів активу у балансі підприємства відповідно до їх економічної сутності.

Виклад основного матеріалу. Трансформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в ринкових умовах потребує наявності відповідного сталого понятійного апарату. При цьому структура понятійного апарату, її емпіричні й теоретичні елементи мають стати предметом глибоких досліджень економічної науки. Л. Г. Ловінська питання категоріального і понятійного апарату відносить до ключових сучасних проблем у галузі економіки та бухгалтерського обліку [1, с. 34]. Походження і суть категорій бухгалтерського обліку та звітності визначив Я. В. Соколов: «В усі часи при описові фактів господарського життя було щось загальне, що з часом стало не тільки можливо, а й необхідно виявити та описати. Це загальне і є категоріями. Загальне знання, сформульоване у вигляді категорій, відокремившись, так само, як число від реальних предметів, дістало самостійне значення. Знання, яке використовує категорії, стає наукою. Бухгалтерський облік як комплекс наукових категорій дає змогу виявити й оцінити суть практичної діяльності будь-якої бухгалтерії…» [2]. Перелік і зміст категорій бухгалтерського обліку і фінансової звітності не є незмінними, вони постійно розширюються, удосконалюються. Як зазначає С. В. Мочерний, це процес закономірний і не суперe-

чить функціональній теорії, яка заперечує абсолютні (тобто незмінні) категорії [3, с. 31]. «Істотний недоліком наявних підходів до узгодження термінології бухгалтерського обліку, — зазначає І. Д. Лазаришина, — є те, що вони недостатньо уніфіковані не лише з міжнародними стандартами, а й із фундаментальними категоріями сучасної економічної теорії» [4, с. 66]. На думку Є. В. Мниха, категорії в системі бухгалтерського обліку та звітності повинні відповідати ознакам максимальної коректності й узгодженості змістових характеристик і формалізованого означення економічних явищ і процесів [5, с. 85]. Як зазначає О. О. Канцуров: «При визначенні та тлумаченні нових понять необхідно використовувати термінологію вітчизняного законодавства та усталені терміни, притаманні вітчизняній економічній науці і зрозумілі практикам» [6, с. 55].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає активи як ресурси, що контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [7]. Актив відображається у балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних із його використанням [8]. З метою отримання узагальненої інформації за видами активи в балансі підприємства (ф. № 1) об'єднуються в розділи за їх економічним змістом:

I. Необоротні активи (нематеріальні активи; незавершене будівництво; основні засоби; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції; довгострокова дебіторська заборгованість; справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості; відстрочені податкові активи; гудвіл; інші необоротні активи);

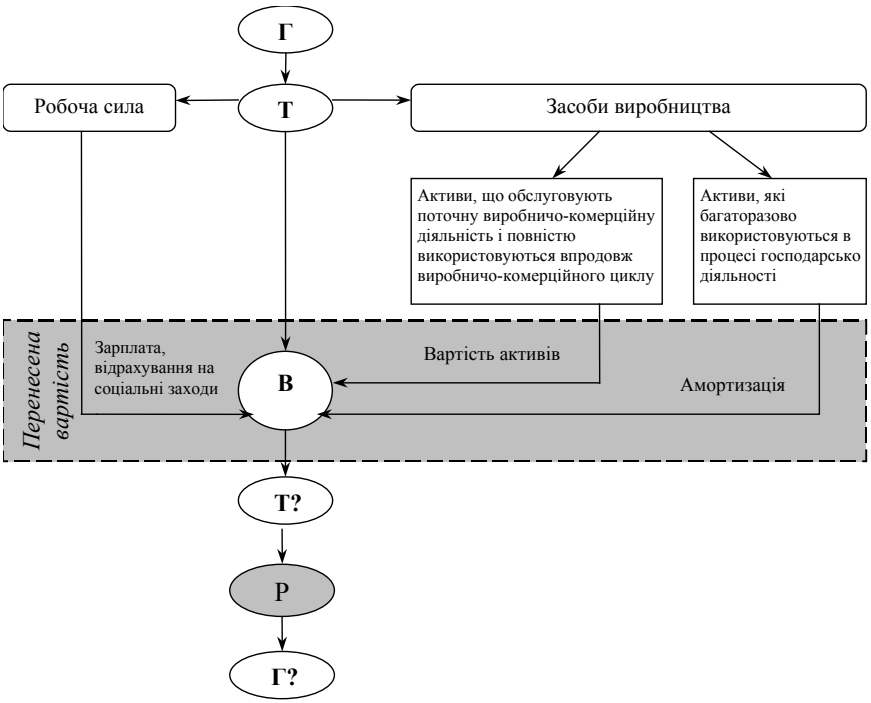
II. Оборотні активи (виробничі запаси; поточні біологічні активи; незавершене виробництво; готова продукція; товари; векселі одержані; дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками; інша поточна дебіторська заборгованість; поточні фінансові інвестиції; грошові кошти та їх еквіваленти; інші оборотні активи);

III. Витрати майбутніх періодів;

IV. Необоротні активи та групи вибуття.

Досліджуючи проблеми економічної термінології у системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності, вітчизняні науковці [4—6] зазначають, що терміни «необоротні активи», «оборотні активи» та «витрати майбутніх періодів» не лише не розкривають економічної сутності, а й неправильно характеризують активи, які підпадають під такі визначення.

Економічна сутність активів підприємства визначається їх роллю в забезпеченні безперервності процесу відтворення. В основі поділу активів у Балансі (ф. № 1) покладена ознака участі їх у господарському процесі та швидкості обороту. Визначення обороту подано в економічній енциклопедії: «Оборот — замкнутий цикл, що охоплює всі сфери суспільного відтворення (безпосереднє виробництво, розподіл, обмін, споживання) у циклічно повторюваному процесі» [9, с. 612]. Тоді під оборотом активів можна розуміти їх рух у відтворювальному процесі. Швидкість обороту активів вимірюється часом повного циклу відтворення капіталу, який є джерелом їх формування. Схематично роль активів підприємства у відтворювальному процесі зображено на рис. 1.



***Умовні позначення*:**
Г — грошові кошти; Т — товар;
В — процес виробництва; Т′ — новостворений товар (прім);
Р — процес реалізації; Г′ — грошові кошти (прім)

Рис. 1. Місце та роль активів підприємства у відтворювальному процесі

За характером участі у відтворювальному процесі активи підприємства поділяються на такі, що використовуються впродовж одного виробничо-комерційного циклу і повністю переносять свою вартість на новостворений продукт, і ті, які багаторазово використовуються в процесі господарської діяльності та переносять свою вартість до собівартості виготовленої продукції (товарів, робіт, послуг) або до інших витрат підприємства поступово через амортизацію. Таким чином, за період корисного використання всі активи підприємства здійснюють повний оборот — придбання (створення) — споживання — відтворення, і різняться лише швидкістю обертання.

Відтак, використання терміна «необоротні активи», який є класифікаційною ознакою, за якою узагальнюються в одну групу неоднорідні активи, не відповідає економічній суті самих активів та процесу їх відтворення. Тому доцільно щодо нематеріальних активи, незавершеного будівництва, основних засобів, довгострокових біологічних активів, справедливої (залишкової) вартості інвестиційної нерухомості, довгострокових фінансових інвестицій замість терміна «необоротні активи» вживати термін «довгострокові активи».

За суттю необоротними активами є лише довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та гудвіл. Ці активи доцільно наводити в одній класифікаційній групі «необоротні активи» у розділі активу балансу «Довгострокові активи». Щодо цих активів застосування терміна «необоротні активи» є обґрунтованим і розкриває їх економічний зміст.

Активи підприємства, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу, доцільно називати поточними. Таким активами є: виробничі запаси; поточні біологічні активи; незавершене виробництво; готова продукція; товари; векселі одержані; дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками; інша поточна дебіторська заборгованість; поточні фінансові інвестиції; грошові кошти та їх еквіваленти; інші оборотні активи. Ці активи споживаються протягом виробничо-комерційного циклу і цілком переносять свою вартість до собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. До таких витрат відносять [10]: витрати, пов’язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням

нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Окремі науковці пропонують відображувати склад розділу «Витрати майбутніх періодів» в Примітках до річної фінансової звітності у розрізі необоротних та оборотних активів [11, с. 373]. Реалізація цієї пропозиції не потребує внесення змін до форми балансу підприємства. З. Задорожний та Я. Крупка обґрунтовують доцільність внесення доходи майбутніх періодів до складу власного капіталу підприємства [12, с. 185—188]. Оскільки в процесі аналізу та прогнозування важливою є інформація про поділ витрат майбутніх періодів залежно від періоду, до якого вони відносяться, то на думку Б. Гринів [13, с, 12] витрати майбутніх періодів слід наводити окремим статтями в складі необоротних і оборотних активів.

Витрати майбутніх періодів різняться як за економічним змістом господарських операцій (капіталізовані витрати та перераховані авансів дебіторам під майбутні умови виконання договорів), так і за строками їх визнання витратами звітного періоду (частина їх може бути використана у звітному році, а інша — використовуватиметься протягом кількох звітних років) [14, с. 157], що потребує додаткової конкретизації (рис. 2).

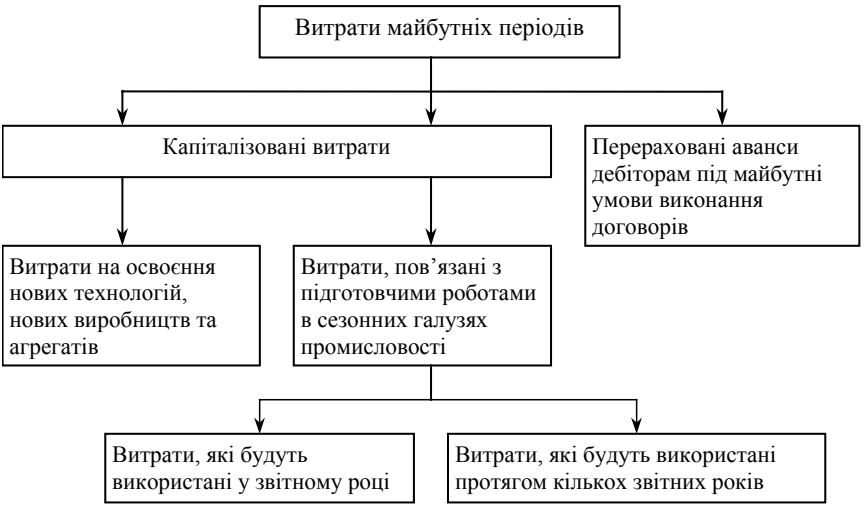


Рис. 2. Конкретизація витрат майбутніх періодів

Капіталізовані витрати, що пов'язані із підготовчими роботами в сезонних галузях промисловості (роботи в сільському господарстві: овочівництво, садівництво, виноградарство, буряківництво, хмелярство, роботи на вирощуванні і збиранні картоплі, тютюну, кормів, баштанних культур, лікарських рослин; роботи в переробній галузі промисловості: переробка плодоовочевої продукції, робота на підприємства цукрової галузі тощо), які, як передбачається, будуть використані у звітному році, повинні обліковуватися у складі активів другого розділу балансу за окремою статтею «Некапітальні витрати». Витрати, які планується використати протягом кількох звітних років, необхідно відображати у складі довгострокових активів також за окремою статтею як капітальні витрати, оскільки період їх обігу більше одного року, що є основною ознакою для класифікації подібних витрат.

Наперед перераховані кошти, зокрема, сплачені авансом орендні платежі, витрати на оплату страхового поліса, витрати на оплату патентів та передплата періодичних та довідкових видань за економічною суттю є авансами виданими, які потрібно обліковувати у складі відповідної статті активу балансу — ряд. 180 розділу II «Поточні активи».

Дійсно витратами майбутніх періодів за економічною суттю є витрати на освоєння нових технологій, нових виробництв та агрегатів. Такі витрати повинні відображатися у розділі III «Витрати майбутніх періодів» активу балансу підприємства.

З урахуванням даних рекомендацій актив «Балансу» (ф. № 1) матиме наступну структуру (табл. 1).

Таблиця 1

УТОЧНЕНА СТРУКТУРА АКТИВУ БАЛАНСУ ПІДПРИЄМСТВА (Ф. № 1)

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	**2**	**3**	**4**
I. Довгострокові активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010		
первісна вартість	011		
накопичена амортизація	012		

Продовження табл. 1

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	**2**	**3**	**4**
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030		
первісна вартість	031		
знос	032		
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості	050		
первісна вартість інвестиційної нерухомості	055		
знос інвестиційної нерухомості	056		
Необоротні активи:			
довгострокова дебіторська заборгованість	060		
відстрочені податкові активи	065		
гудвіл	066		
Капітальні витрати	167		
Інші довгострокові активи	070		
Усього за розділом I	**080**		
II. Поточні активи			
Виробничі запаси	100		
Поточні біологічні активи	110		
Незавершене виробництво	120		
Готова продукція	130		

Закінчення табл. 1

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	**2**	**3**	**4**
Товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первісна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
у тому числі в касі	231		
в іноземній валюті	240		
Некапітальні витрати			
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	**260**		
III. Витрати майбутніх періодів	**270**		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	**277**		
Баланс	**280**		

Висновки. В результаті дослідження ролі активів підприємства у відтворювальному процесі виявлена необхідність уточнення їх класифікаційних ознак з метою оптимізації структури активу балансу підприємства (ф. № 1). Доведено, що за період корисного використання всі активи підприємства здійснюють повний обо-

рот — придбання (створення) — споживання — відтворення, і різняться лише швидкістю обертання. Тому розділи активу ф. № 1 «Баланс» доцільно назвати відповідно до їх економічної сутності: «Довгострокові активи», «Поточні активи», «Витрати майбутніх періодів», «Необоротні активи та групи вибуття». Відповідно до ознак участі у відтворювальному процесі довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та гудвіл доцільно наводити в одній класифікаційній групі «необоротні активи» у розділі активу балансу «Довгострокові активи».

Враховуючи сутність витрат майбутніх періодів, запропоновано їх включити окремими статтями в складі довгострокових активів (стаття «Капітальні витрати») та поточних активів (стаття «Некапітальні витрати»), у розділі ІІІ «Витрати майбутніх періодів» активу балансу мають відображатися витрати на освоєння нових технологій, нових виробництв та агрегатів.

Література

1. *Л. Г. Ловінська*. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку — передумова створення національної системи бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси України. — 2006. — № 8. — 33—40.
2. *Соколов Я. В*. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
3. Основи економічної теорії / За ред. С. В. Мочерного. — К.: Видавничий центр «Академія», 1998.
4. *Лазаришина І. Д.* Організаційно-методологічні аспекти інституційного регулювання понятійного апарату бухгалтерського обліку // Фінанси України. — 2006. — № 8.
5. *Мних Є. В*. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку і контролю // Фінанси України. — 2006. — № 8. — С. 83—86.
6. *Канцуров О. О*. Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України // Фінанси України. — 2006. — № 8. — С. 51—63.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Затверджене наказом МФУ 31.03.99 р. № 87.
9. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Редкол.: … С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Видавничий центр «Академія», 2001. — 848 с.
10. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами).

11. *Мовчаренко В. В*. Пробеми використання фінансової звітності в аналізі // Проблеми трансформування ринкової економіки: Міжнародниц наук. зб. Спецвипуск. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства». — К., 2002. — С. 369—377.

12. *Задорожний З. В., Крупка Я. Д.* Формування інформації про капітал у балансі підприємства. Зб. наук. праць Львівської комерційної академії. — Л., 2002. — № 5. — С. 185—188.

13. *Гринів Б.* Проблеми бухгалтерського балансу: його використання в аналізі // Бухгалтерський облік і аудит. — 2008. — № 1. — С. 11—15.

14. *Кучеренко Т.* Баланс в контексті з ресурсною концепцією капіталу // Вісник Тернопільського національного економічного університету. — 2009. — № 1. — С. 148—159.

Стаття надійшла до редакції 14.05.2009

УДК 657.41

В. В. Мельничук
канд. екон. наук, доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК (ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»)

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ В ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯ СПРОЩЕНОГО ПЛАНУ РАХУНКІВ

В статті розглянуто основні аспекти відображення в обліку операцій з формування власного капіталу підприємства. Зокрема, виділено особливості здійснення даних операцій на малих підприємствах з врахуванням останніх змін у законодавстві.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: мале підприємство, власник, власний капітал, статутний капітал, рахунки бухгалтерського обліку, спрощений план рахунків, розподіл прибутку.

KEY WORDS: small enterprise, property asset, chartered capital, accounts of record, simplified card of accounts, distribution of profit.

Ринкове середовище вимагає раціонального функціонування всіх учасників ринку, інформаційне забезпечення яких визначає належна організація обліку, завдяки якому приймаються виважені управлінські рішення. Таким чином, інформація, що міститься в ньому, має відображати реальний стан, про всі господарські процеси підприємства, зокрема, про формування власного капіталу підприємства.

Питання обліку власного капіталу підприємства розглядаються в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних учених: Дем'яненко М. Я., Маренич Т. Г., Голов С. Ф., Огійчук М. Ф, Сопко В. В, але з урахуванням розвитку економіки країни та потреб управління потребує подальшого розвитку і вдосконалення.

© В. В. Мельничук, 2009