

## ІСТОРИЧНИЙ РОЗВИТОК ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ТА ОБЛІКОВОЇ КАТЕГОРІЇ «НЕОБОРОТНІ АКТИВИ»

***Анотація.** У статті розглянуто основні етапи історичного розвитку категорії «необоротні активи» в економічній теорії та бухгалтерському обліку. Розкрито сучасні підходи щодо тлумачення оборотних активів, виокремлено основні ознаки оборотних активів на сучасному етапі розвитку економічної науки.*

***Ключові слова:** капітал, ліквідність, нематеріальні активи, оборотні активи, оборотні активи.*

***Summary.** This article covers the main stages of historical development category «fixed assets» in economics and accounting. Modern approaches of scientists have been especially emphasized. The main features have been disclosed.*

***Key words:** capital, current assets, fixed assets, intangible assets, liquidity.*

**Постановка проблеми.** Для здійснення операційної діяльності будь-яке підприємство використовує активи, серед яких оборотні активи займають досить велику питому вагу. Тому правильне та ефективне ведення обліку наявності та руху оборотних активів, а також відображення інформації щодо них у фінансовій звітності є дуже важливим для безперебійного функціонування суб'єкта господарювання. Для правильного ведення обліку оборотних активів потрібно знати їх економічну та облікову сутність, а для цього дуже важливим є їх розгляд в історичному аспекті, наведеному у концепціях економістів та бухгалтерів різних епох.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми сутності та бухгалтерського обліку формування і використання оборотних активів займають вагоме місце в економічних дослідженнях. Зокрема, ці питання висвітлено у працях українських вчених Ф. Ф. Бутинця, Г. Л. Вознюка, В. М. Диби, Н. О. Гури, А. Г. Загороднього, В. Г. Швеця та зарубіжних вчених В. Ф. Ван Бреда, С. С. Метьюза, Б. Нідлза, Е. Е. Румянцевой, Е. Райса, Я. В. Соколова, Е. С. Хендрікса тощо. Але низка проблем залишилися невирішеними, серед яких питання історичного розвитку поняття «необоротні активи» як економічної та облікової категорії.

**Метою статті** є розкриття сутності оборотних активів як економічної та облікової категорії у процесі розвитку економічної думки. Для досягнення цієї мети визначено такі завдання: розкрити історичний аспект розвитку довгострокових активів в економічній теорії; визначити основні етапи розвитку категорії оборотних активів в історії бухгалтерського обліку; розкрити сучасні тенденції розвитку економічної думки щодо сутності оборотних активів.

**Виклад основного матеріалу.** Процес виробництва здійснюється за умови поєднання робочої сили і засобів виробництва, які складаються, у свою чергу, із засобів праці та предметів праці. У вартісному вираженні вони становлять виробничі засоби під-

приємства, які поділяються на основні та оборотні. Своім походженням оборотні активи завдячують саме категорії «капітал». Тому потрібно цю категорію розглянути з позицій економічної теорії.

Відомий представник школи фізіократів Франсуа Кене один з перших почав розглядати капітал в уречевленій формі як «засоби виробництва, за допомогою яких створюється чистий дохід» [6, с. 166]. Проте варто зауважити, що таким капіталом могли бути тільки сільськогосподарські засоби виробництва, оскільки лише сільське виробництво, на думку фізіократів, могло бути продуктивним.

Адам Сміт у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» [21] трактував капітал як певну частину запасів, від якої очікується отримання доходу. Також він був першим, хто ввів поняття поділу капіталу на основний та оборотний незалежно від галузевого використання, а також показав різницю у співвідношенні між цими частинами залежно від галузі економіки. А. Сміт розглядав основний капітал як частину капіталу, яка не вступає в оборот і приносить прибуток у сфері виробництва. Оборотний капітал розглядався ним як частина, що приймає участь в обороті й приносить прибуток у сфері обігу. Так, на його думку, до основного капіталу входили машини і знаряддя праці, будівлі, земля і витрати на її поліпшення, навички робітників. Відповідно, оборотний капітал складався із грошових коштів, сировини, матеріалів тощо. Крім того, він зазначав, що основний капітал зростає за рахунок збільшення оборотного [6, с. 193–194].

Інший видатний представник класичної школи економіки, Девід Рікардо, розглядав капітал «як частину багатства, яка використовується у виробництві і складається з їжі, одягу, інструментів, сировини, машин та іншого знаряддя, необхідного для того, щоб здійснювати працю». Д. Рікардо зазначав, що залежно від того, наскільки швидко зношується капітал і як часто він вимагає відтворення, його варто відносити або до оборотного,

або до основного. Девід Рікардо відзначав, що зняття праці є «позаісторичною» категорією, тоді як Адам Сміт стверджував, що виникнення капіталу пов'язане із переходом людства до ринкового господарства [6, с. 211].

Інший погляд на тлумачення капіталу мав Жан-Батіст Сей, який розглядав капітал не як майно власника, яке приносить йому доход, а як один із факторів виробництва, який породжує прибуток підприємця як плату за його виробничі послуги [6, с. 239].

Джон Стюарт Мілль у праці «Основи політичної економії» зазначав, що, крім праці та сил природи, існує ще один елемент, без якого не може здійснюватися виробництво — капітал [13, с. 52]. За його тлумаченням, капітал є нагромадженням продуктом праці у матеріалізованій формі. Як і всі представники класичної школи економіки, Дж. С. Мілль також поділяв капітал на оборотний, який після одноразового використання припиняє свою діяльність, та основний, який включає знаряддя праці довгострокового використання.

Завдяки послідовникам класичної школи економіки, особливо Карлу Марксу, які були прихильниками трудової теорії вартості, концепцію теорії капіталу та його поділу на основний та оборотний було поглиблено новою класифікацією на постійний і змінний, в якій визначається, що постійний капітал є засобами виробництва та засобами праці, які не змінюють своєї вартості у процесі виробництва, а змінний капітал є частиною капіталу, яка у процесі виробництва змінює свою вартість. Під основним капіталом К. Маркс розумів капітал, який переносить на продукт частину своєї вартості, а оборотний — всю свою вартість на продукт повністю [6, с. 339].

Представники маржинальної теорії вартості, зокрема Альфред Маршалл у своїй праці «Принципи економічної науки» [11], розглядав капітал як увесь запас засобів для виробництва матеріальних благ та для досягнення вигод, які зазвичай вважаються частиною доходу. Також він поділяв капітал не тільки на основний та оборотний, а й на споживчий та додатковий. Відповідно, споживчий капітал включає у себе засоби, які безпосередньо забезпечують існування робітників, тобто їжу, одяг, житло тощо. Натомість до додаткового капіталу відносяться засоби, які слугують додатком до праці, а саме: інструменти, силові машини, верстати, транспортні засоби тощо.

Інший відомий представник маржиналізму Джон Бейтс Кларк відокремлював грошовий капітал та грошові блага, наголошуючи на тому, що капітал завжди складається із засобів виробництва, які є матеріальними і конкретними. Тобто він відкидав здібності робітників як складову «виробничого багатства». Крім того, він наголошував на такій важливій характеристиці капіталу, як перма-

нентність, тобто капітал має бути постійним, щоб виробництво було успішним і прибутковим [10].

Відомий економіст Йозеф Алоїз Шумпетер пов'язував капітал із процесом розвитку, який дає змогу підприємцю орієнтувати виробництво у новому напрямі. Варто зазначити, що він розробив теорію господарського розвитку, яка ґрунтується на впровадженні нововведень, тобто інновацій. Й. А. Шумпетер розглядає декілька типів таких інновацій:

- застосування нових технологій і нової техніки;
- створення нових товарів;
- створення нової промислової організації;
- відкриття нових джерел постачання сировини і матеріалів;
- освоєння нових ринків збуту [7, с. 317].

Відповідно, за баченням вченого, саме підприємець є тим суб'єктом, функцією якого є здійснення нових комбінацій, що спричиняє розвиток у виробництві. Одним із таких факторів виробництва є «нова технологія», яка може слугувати прообразом терміну «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал». Зокрема, вважається, що вперше поняття «інтелектуальний капітал» було використано Дж. Гелбрейтом, який визначав його як інтелектуальну діяльність. Хоча ще Ш. Фур'є у 1829 році одним з основних чинників виробництва (крім праці і матеріального капіталу) вважав талант, який за своєю сутністю є нематеріальним ресурсом, що здатний приносити економічні вигоди [8, с. 33–34].

Проаналізувавши історичний процес розвитку категорії капіталу в економічній теорії, можна простежити, що термін «капітал», а особливо — «основний капітал», пов'язаний із майновими матеріальними цінностями, які їх власнику дозволяють отримувати доход у процесі виробництва. Поняття основного капіталу має дуже сильний зв'язок із категорією необоротних активів, оскільки він є сукупністю засобів праці, які використовуються протягом більш одного року і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами.

Дещо інший історичний шлях формування категорії «необоротні активи» пройшов в історії бухгалтерського обліку. Так, у 1484 році Лука Пачолі у своїй праці «Трактат про рахунки і записи» описав побудову балансу, який був одним із рахунків Головної книги. Складався баланс із двох частин: дебету і кредиту. Тобто під балансом Л. Пачолі розумів процедуру, яка пов'язана з визначенням тотожності за дебетом і кредитом рахунків [15, с. 96]. Таку процедуру потрібно було особливо ретельно проводити з рахунком «Інвентар», до складу якого входило все власне майно купця. Рахунок «Інвентар» став прообразом довгострокових активів [15, с. 25].

До другої половини XIX століття основним рахунком у рахівництві був «Капітал». У 1834 році

французький учений Ж. Беллей відзначив, що рахунок «Капітал», з одного боку, відображає засоби підприємства, а з іншого — є рахунком кредиторської заборгованості підприємства перед власником. Ці два положення суперечать одне одному. Тому таке твердження дістало назву парадоксу Беллея. У подальшому багато відомих бухгалтерів, зокрема, Курсель-Сенель та Брекман, не визнавали кредиторської природи цього рахунку, наголошуючи на тому, що бухгалтер займається справами підприємства, а не власника. Лише з 1886 року, коли К. Чеброні визначив рахунок капіталу як кредиторську заборгованість, почали визнавати кредиторську природу капіталу [22, с. 149–150]. Крім того, Ж. Андре здійснив розмежування між поняттями «фонд» та «капітал». Фонд він визначав як суму основних та оборотних засобів підприємства, а капітал — як кошти власника, інвестовані у засоби підприємства [22, с. 106].

З розвитком капіталістичних відносин, починаючи з середини ХІХ століття, почали створюватися великі фабрики та корпорації. Саме у цей час власне майнові цінності власника перетворюються у поняття ресурсів підприємств [4, с. 39]. Тому була сформована категорія активів у бухгалтерському обліку. Представник німецької школи бухгалтерського обліку І. Ф. Шер сформував рівняння, яке лежить в основі побудови балансу, згідно з яким капітал дорівнює різниці активу та пасиву (зобов'язань) [23, с. 96]. З цього рівняння можна було розрахувати й вартість усіх активів:

$$A = K + Z, \quad (1)$$

де  $A$  — активи,  $K$  — власний капітал,  $Z$  — зобов'язання.

Представник класичної італійської школи бухгалтерського обліку Д. Дзаппа вперше сформував думку щодо активу, яка сьогодні лежить в основі міжнародних стандартів фінансової звітності. Він зазначав, що актив є не коштами підприємства, а ресурсами, які призначені для отримання прибутку [23, с. 86]. Це твердження дало поштовх до розвитку деяких важливих принципів бухгалтерського обліку — принципу автономності, принципу превалювання змісту над формою. Натомість І. Р. Ніколаєв розглядав актив як витрати, здійснені у минулому, які для підприємства повинні розглядатися як витрати майбутніх періодів [22, с. 195]. Тобто вже у той час існували різні підходи до тлумачення активів, зокрема необоротних активів: із позицій доходного та витратного підходів.

Сучасні іноземні вчені-бухгалтери, зокрема М. Р. Метьюз та М. Перера, зазначають, що поділ активів на оборотні та необоротні у бухгалтерському обліку був запозичений у судовій сфері ще у кінці ХІХ століття [19, с. 162]. Е. С. Хендріксон та М. Ф. Ван Бреда у своїх працях також порушують питання класифікації активів та зобов'язань

у бухгалтерському обліку. На їх думку, основною метою класифікації усіх ресурсів підприємства є забезпечення інтерпретування агрегованої облікової інформації, яка повинна сприйматися користувачами фінансової звітності для прийняття рішень [25, с. 293].

Проте варто зауважити, що активи підприємства можна класифікувати за багатьма ознаками, зокрема:

- за формами функціонування (матеріальні активи, нематеріальні активи, фінансові активи);
- за рівнем ліквідності (абсолютно ліквідні активи, ліквідні активи, малоліквідні активи);
- за характером обороту (оборотні та необоротні) [26, с. 374; 27, с. 54];
- за характером участі у різних видах господарської діяльності (інвестиційні активи, фінансові активи, операційні активи);
- за можливістю амортизації (активи, що амортизуються, та активи, що не амортизуються, тощо [16, с. 236].

Класифікація активів за характером обороту дуже важлива у процесі управління підприємством. Однак з появою фінансових ринків основною класифікаційною ознакою стала класифікація за рівнем ліквідності. Зокрема, актив балансу побудований саме за цією ознакою, оскільки для користувачів фінансової звітності є досить цікавим визначення платоспроможності суб'єкта господарювання. Однак класифікація об'єктів за характером обороту продовжує також бути важливою, особливо для цілей оперативного фінансового менеджменту, економічного аналізу щодо питань визначення оборотності капіталу.

Відомі сучасні іноземні науковці-бухгалтери, зокрема Б. Нідлз та Х. Андерсен, визначають необоротні активи як засоби, які повинні:

- мати термін корисного використання більше одного року чи операційного циклу;
- використовуватися у діяльності суб'єкта господарювання;
- не підлягати продажу протягом року [14, с. 196].

Інший відомий науковець у галузі бухгалтерського обліку Е. Райс під необоротними активами розуміє будь-які активи, які підприємство використовує на довгостроковій основі (наприклад, будівлі, машини, транспортні засоби, комп'ютери), на відміну від поточних активів, які купуються для продажу покупцям [17, с. 16].

Варто зазначити, що у зв'язку із неузгодженістю тлумачення таких термінів, як «основний капітал» та «необоротні активи», серед науковців немає однастайності у визначенні їх дефініцій. Так, в економічній теорії перший термін ототожнюється лише з довгостроковими матеріальними активами. Однак у прикладних економічних дисциплінах, зокрема в бухгалтерському обліку, не існує визначення «основний капітал». Натомість

вони визначають «довгострокові (необоротні) активи», до яких, крім довгострокових матеріальних активів, відносять права на довгострокові нематеріальні активи, а також довгострокові фінансові

інвестиції, що спричинено розвитком економічних відносин. Але й у цих дисциплінах існують різні думки щодо тлумачення необоротних активів, які наведені у табл. 1.

Таблиця 1

**Підходи деяких вітчизняних та іноземних вчених щодо визначення терміну «необоротні активи»**

Автор	Визначення необоротних активів
В. Є. Ванкевич	Необоротні активи — довгострокові матеріальні і нематеріальні активи, більша частина яких бере участь у процесі виробництва продукції, робіт, послуг більше одного року і кругообігу засобів суб'єкта господарювання, що забезпечує приплив грошових засобів [19].
А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк	Необоротні активи — сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності [5, с. 19].
Дж. Доунс, Дж. Елліот Гудман	Необоротні активи — майнові цінності, конвертація яких у грошові кошти, продаж чи обмін під час виробничого циклу діяльності підприємства, який зазвичай складає один рік, не планується [24, с. 325].
В. А. Коноплицький, Г. І. Філіна	Основний капітал — будівлі, машини і устаткування (за первісною і балансовою вартістю), вартість земельної власності, вкладання фінансового характеру (довгострокова, тобто понад один рік, дебіторська заборгованість, вкладення у неконсолідовані компанії, власні акції в портфелі), нематеріальні активи (торговельні знаки, патенти, ліцензії) [9, с. 194].
В. Кузнецов, О. Михайленко	Необоротні активи — матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать підприємству і забезпечують його функціонування, термін використання яких складає більше одного року чи операційного циклу [1, с. 320].
О. В. Куроченко, М. А. Копнов	Основний капітал — частина капіталу, що вкладена у засоби виробництва [2, с. 157].
Л. Г. Мельник	Основний капітал — узагальнюючий показник, який характеризує у грошовому вираженні весь капітал підприємства — як фізичний, так і грошовий. Основний капітал включає: довгострокові матеріальні цінності, капітальні вкладення (власні цінні папери, у т. ч. інших підприємств), нематеріальні активи [12, с. 195].
С. В. Мочерний	Необоротні активи — матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін корисного використання яких перевищує календарний рік (або операційний цикл) [3, с. 555].
Е. Е. Румянцева	Необоротні активи характеризують сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово приймають участь у процесі окремих циклів діяльності та переносять на продукцію використану вартість частинами [18, с. 13].
В. С. Семйон	Необоротні активи — це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року [20].

Таблиця складена автором.

З проведеного аналізу можна побачити, що поняття «необоротних активів» в економічній науці пройшло досить довгу еволюцію, яка схематично наведена на рис. 1.

Отже, на сучасному етапі розвитку необоротні активи набувають таких ознак:

- існування ймовірності того, що суб'єкт господарювання у майбутньому отримає економічну вигоду, яка пов'язана з використанням цього активу;
- собівартість цього активу може бути достовірно оцінена;
- термін корисного використання становить більше одного календарного року чи операційного циклу;
- не підлягають реалізації протягом одного року;
- переносять свою вартість на вироблений продукт частинами;
- є немонетарними активами (крім довгострокової дебіторської заборгованості);
- є неліквідними господарськими засобами;
- можуть мати матеріальну та нематеріальну форму;
- можуть амортизуватися та не амортизуватися.

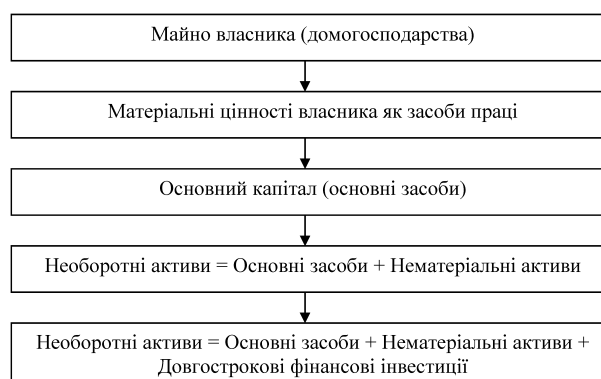


Рис. 1. Історичний шлях категорії «необоротні активи» в економічній теорії та бухгалтерському обліку

**Висновки.** Визначення сутності необоротних активів є досить важливим завданням економічної теорії та бухгалтерського обліку. Тлумачення цієї категорії постійно змінюється протягом історичного розвитку економічної науки. Розкриття генезису поняття необоротних активів та етапів розвитку підходів до визначення цієї категорії дає

більш адекватне розуміння сутності довгострокових активів, що покращить відображення інформації щодо них у фінансовій звітності для користувачів під час прийняття управлінських рішень.

### Література

1. Великий словник бухгалтера / уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко. — 2-ге вид., перероб і доп. — Х. : Фактор, 2005. — 532 с.
2. Економіка від А до Я : понятійно-термінологічний словник / О. В. Куроченко, М. А. Копнов, В. П. Сладкевич та ін. — К. : Персонал, 2008. — 368 с.
3. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 2 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К. : Видавничий центр «Академія», 2001. — 848 с.
4. Жарікова О. О. Історичні аспекти формування облікової категорії «необоротні активи» / О. О. Жарікова // Вісник Севастопольського національного технологічного університету. — 2010. — № 109. — С. 37–42.
5. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. — 844 с.
6. Історія економічних учень : [підруч.] : у 2 ч. Ч. 1 / за ред. В. Д. Базилевича. — 3-тє вид., випр. і доп. — К. : Знання, 2006. — 582 с.
7. Історія економічних учень : [підруч.] : у 2 ч. Ч. 2 / за ред. В. Д. Базилевича. — 3-тє вид., випр. і доп. — К. : Знання, 2006. — 575 с.
8. Кендюхов О. В. Ефективне управління інтелектуальним капіталом : [монографія] / О. В. Кендюхов. — Донецьк : НАН України, Інститут економіки промисловості, ДонУЕП, 2008. — 363 с.
9. Коноплицький В. Л. Економічний словник: тлумачно-термінологічний / В. Л. Коноплицький, Г. І. Філіна. — К. : КНТ, 2007. — 580 с.
10. Кларк Д. Б. Распределение богатства [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://ek-lit.narod.ru/klrk009.htm>.
11. Маршалл А. Принципы экономической науки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.gumfak.ru/econom\\_html/marshall/marsh22.shtml](http://www.gumfak.ru/econom_html/marshall/marsh22.shtml).
12. Мельник Л. Г. Экономика и информация : экономика информации и информация в экономике : Экономический словарь / Л. Г. Мельник. — Сумы : ИД «Универсальная книга», 2005. — 384 с.
13. Милль Дж. С. Основания полетической экономии съ некоторыми применениями къ общественной философии. Переводъ с аглійскаго изданія Е. И. Остроградской. — Киевъ, Харьковъ : Южно-русское Книгоиздательство, 1896. — 866 с.
14. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. [под ред. Я. В. Соколова]. — 2-е изд., стереотип. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
15. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. проф. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2001. — 356 с.
16. Петрук Н. В. Класифікація активів підприємств з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності / Н. В. Петрук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. — 2010. — № 1. — С. 235–242.
17. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / Энтони Райс ; [пер. с англ.] — М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. — 352 с.
18. Румянцева Е. Е. Новая экономическая энциклопедия / Е. Е. Румянцева. — М. : ИНФРА-М, 2005. — 724 с.
19. Семйон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В. С. Семйон // Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. — 2009. — № 3 — С. 161–167.
20. Семйон В. С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз, аудит» / В. С. Семйон. — Житомир, 2010. — 22 с.
21. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Електронний ресурс] / А. Смит. — Режим доступу : [http://www.gumer.info/bibliotek\\_Buks/Econom/smit/index.php](http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/index.php).
22. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособ.] / Я. В. Соколов. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
23. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : [учеб.] / Я. Соколов, В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 272 с.
24. Финансово-инвестиционный словарь / Дж. Доунс, Дж. Элиот Гудман ; перевод 4-го, перераб. и доп. англ. изд. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 586 с.
25. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 576 с.
26. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / В. Г. Швець. — 3-тє вид., перероб. і допов. — К. : Знання, 2008. — 535 с.
27. Шморгун Н. П. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / Н. П. Шморгун, І. В. Головка. — К. : ЦНЛ, 2006. — 528 с.