

А. С. Полторак,
старший викладач кафедри економіки і підприємництва,
ПВНЗ "Європейський університет", м. Миколаїв

КЛАСИФІКАЦІЯ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ АПК: СУЧАСНІ НАУКОВО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ

A. Poltorak,
Lecturer of the department of Economy and Business,
European University, Nikolaev

CLASSIFICATION OF CURRENT ASSETS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: CURRENT SCIENTIFIC AND METHODOLOGICAL APPROACHES

Проаналізовано науково-методологічні підходи щодо класифікації оборотних активів на підприємствах АПК України. Запропоновано класифікацію оборотних активів з урахуванням їх складу згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 р. № 73.

Analysis of scientific and methodological approaches to the classification of current assets at agricultural enterprises in Ukraine. The classification of current assets based on their composition according to national regulations (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting" from 02.07.2013 № 73.

Ключові слова: оборотні активи, запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти, оборотний капітал, оборотні кошти.

Key words: current assets, inventories, receivables, cash, working capital

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У галузі сільського господарства, що є однією з важливих галузей української економіки, у 2012 р. було створено 7,9 % валової доданої вартості економіки України (для порівняння у 2011 р. — 8,5 %). Загальний обсяг сільськогосподарського виробництва у 2012 р. становив 258,3 млрд грн. Враховуючи загальносвітове зростання цін на харчові продукти, збільшення чисельності світового населення та скорочення оброблюваних земель у світі, важливість сільського господарства буде тільки підвищуватись. Найбільш мобільною частиною активів підприємств АПК є оборотні активи, ефективне використання яких призводить до суттєвого збільшення загального рівня прибутковості господарської діяльності підприємств, саме тому класифікація оборотних активів з урахуванням сучасного законодавства України є вкрай необхідною для ефективного управління оборотними активами підприємств АПК України.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми класифікації оборотних активів досліджують такі сучасні вітчизняні і зарубіжні науковці, як Л.О. Бетехтіна, М.Д. Білик, І.О. Бланк, Т.А. Демченко, Я.Б. Дропа, Ю.С. Пеняк, Л.Г. Соляник, П.В. Круш, О.С. Філімоненков та інші.

Однак, через зміни у законодавстві України питання класифікації оборотних активів на підприємствах АПК потребує подальшого опрацювання.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Завдання дослідження полягає в аналізі сучасних науково-методологічних підходів стосовно критеріїв класифікації оборотних активів на підприємствах АПК України.

Запропонована класифікація оборотних активів з урахуванням їх складу згідно Національного положен-

ня (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 р. № 73 є науковою новизною цієї статті.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Дослідження зарубіжної та вітчизняної практики, виявило, що оборотні активи автори класифікують за низкою категорій, за деякими з яких немає єдності щодо формулювання ознаки класифікації та назв поділу оборотних активів.

Систематизувавши наукові праці сучасних дослідників категорії "оборотні активи", ми отримали перелік основних ознак, за якими автори класифікують оборотні активи.

1. Відповідно до джерел формування оборотні активи класифікують багато дослідників [2; 4; 5; 8; 10], формулюючи назву ознаки класифікації по-різному. Так, Білик М.Д. "за належністю" поділяє оборотні активи на власні та позикові [2, с. 134]. Цю ж ознаку такі автори, як Демченко Т. А. [4, с. 6] та Познаховський В. А., формулюють як класифікацію "за правом власності", також поділяючи оборотні активи на власні і позичені. Інші автори, такі як Філімоненков О.С. [10, с. 188], Дропа Я.Б. [5, с. 7], залежно "від джерел формування" поділяють оборотні активи на власні, залучені (кошти, що перебувають в обігу суб'єкта господарювання, але не належать йому) та позичкові (позичені) кошти (кошти у вигляді банківських кредитів). Вважаємо, що запропонований поділ ускладнює класифікацію, тому що і "залучені", і "позичкові" кошти залежно від джерел формування не належать за правом власності підприємству чи організації.

Такі автори, як Бланк І.О. [3, с. 118], Бетехтіна Л.О. [1], Соляник Л.Г. [9] пропонують також класифікувати оборотні активи "за характером фінансових джерел формування", поділяючи їх на валові оборотні активи (тобто всі наявні оборотні активи), а також чисті оборотні активи (ті активи, що сформовані за рахунок власного капіталу та довгострокових зобов'язань), а також власні оборотні активи (тобто оборотні активи, сформовані тільки за рахунок власного капіталу підприємства). Білик М. Д. [2, с. 134] називає цей критерій "за фінансовими особливостями формування" та пропонує класифікувати оборотні активи на валові та чисті. На нашу думку, запропонований критерій класифікації є аналогом критерію "відповідно до джерел формування", крім того, поділ оборотних активів відповідно до запропонованого критерію є дуже відносним, тому що один вид оборотних активів (наприклад, власні оборотні активи) є частиною іншого виду (наприклад, валових оборотних активів). Саме тому, вважаємо цей критерій класифікації оборотних активів необов'язковим.

Таким чином, відповідно до джерел формування оборотні активи пропонуємо поділяти на активи, сформовані за рахунок власного капіталу та активи, сформовані за рахунок залучених джерел.

2. Відповідно до складу згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 № 73, який набрав чинності 19.03.2013 р. на зміну П(С)БО 1 — П(С)БО 5, оборотні активи, що групують-

ся у II розділі балансу (звіті про фінансовий стан), поділяються на запаси, поточні біологічні активи, дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, дебіторську заборгованість за розрахунками: за виданими авансами; з бюджетом (у тому числі з податку на прибуток); іншу поточну дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи [7]. Так, цей документ частково змінив склад оборотних активів, включивши до них витрати майбутніх періодів. Крім того, вартість запасів наводиться одним рядком, тоді як ще у звітності за 2012 рік у балансі окремо відображались виробничі запаси, незавершене виробництво, товари, готова продукція. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи та послуги відтепер не обов'язково повинна розшифровуватись за видами.

За складом (видами) оборотні активи класифікують такі автори, як Філімоненков О.С. [10, с. 185], Білик М.Д. [2, с. 135], Бетехтіна Л.О. [1], Демченко Т.А. [4, с. 6], Познаховський В.А., Бланк І.О. [3, с. 118] та інші. "Залежно від матеріально-речового складу" Пеняк Ю.С. класифікує оборотні активи на виробничі запаси, товари і готову продукцію, грошові кошти та дебіторську заборгованість [8, с. 6]. Круш В.П. "залежно від ролі у виробництві" поділяє оборотні засоби на виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, готову продукцію на складі підприємства, продукцію відвантажену, грошові кошти на поточних рахунках та у касі, дебіторську заборгованість та інші оборотні засоби [6, с. 195]. Вважаємо, що запропонована класифікація "залежно від ролі у виробництві" ускладнена поділом готової продукції на продукцію на складі та продукцію відвантажену, тому що після реалізації готової продукції на підприємстві виникає дебіторська заборгованість, яку автор [6, с. 195] також виділяє в окремий вид оборотних активів. Вважаємо, що відповідно до складу оборотні активи необхідно класифікувати з урахуванням Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 № 73 [7].

3. Відповідно до рівня ліквідності оборотні активи за критерієм швидкості перетворення на гроші класифікують багато економістів [2; 4; 5], однак, серед них відсутня єдність щодо видів оборотних активів за цією класифікацією активів. Білик М.Д. за цим критерієм поділяє оборотні активи на абсолютно ліквідні оборотні активи (у формі готових засобів платежу); швидколіквідні оборотні активи (вся дебіторська заборгованість, крім безнадійної); низьколіквідні оборотні активи (запаси ТМЦ) [2, с. 135]. Така класифікація оборотних активів не враховує те, що витрати майбутніх періодів, починаючи з 19.03.2013 р., відображаються як складова оборотних активів. Івахненко В.М. та Горбаток М.І. вважають, що суму витрат майбутніх періодів можливо включити до групи повільно реалізовуваних активів (разом із запасами ТМЦ) тільки у випадку, якщо термін її погашення менше 12 місяців.

Таким чином, відповідно до рівня ліквідності пропонуємо поділяти оборотні активи на наступні види:

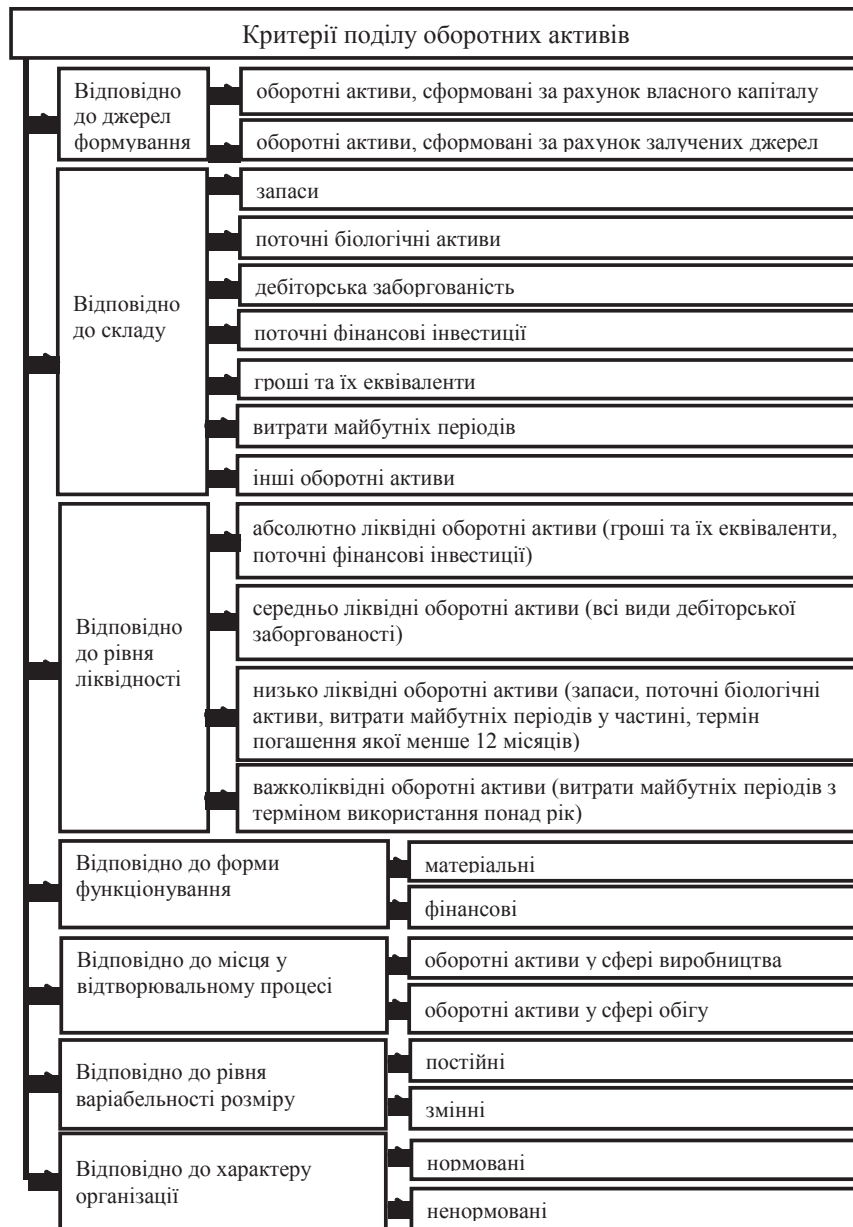


Рис. 1. Класифікація оборотних активів підприємств АПК України

Джерело: систематизовано автором.

— абсолютно ліквідні оборотні активи (поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти);

— середньо ліквідні оборотні активи (дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками; інша поточна дебіторська заборгованість);

— низьколіквідні оборотні активи (запаси, поточні біологічні активи, витрати майбутніх періодів тільки у частині, термін погашення якої менше 12 місяців);

— важколіквідні оборотні активи (витрати майбутніх періодів з терміном використання понад рік).

4. Відповідно до форми функціонування оборотні активи поділяють такі автори, як Бетехтіна Л.О. [1] (називає цей критерій поділу "за характером участі в операційному процесі"), Білик М.Д. [2, с. 135] (дає назву цьому критерію класифікації "за формами функціонування у конкретному періоді часу" і поділяє оборотні активи на матеріальні та фінансові), Соляник Л.Г. [9] (називає критерій класифікації "за формою функціону-

вання та участю у кругообігу", теж поділяючи оборотні активи на матеріальні та фінансові), Стахова Н.П. (поділяє оборотні активи на матеріальні та нематеріальні), Бланк [3, с. 118] (поділяє оборотні активи відповідно до циклу, який вони обслуговують, на ті, що обслуговують виробничий цикл, і ті, що обслуговують фінансовий цикл), та інші. Познаховський В.А. "за характером участі в операційному процесі" поділяє оборотні активи на ті, що обслуговують виробничий цикл, ті, що обслуговують інвестиційну діяльність господарського товариства", та ті, що обслуговують фінансовий цикл господарського товариства".

Таким чином, відповідно до форми функціонування пропонуємо поділяти оборотні активи на матеріальні, включаючи в цю групу запаси та поточні біологічні активи, та фінансові, включаючи в цю групу всі види дебіторської заборгованості, гроші та їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції та витрати майбутніх періодів. Інші оборотні активи необхідно включати до відповід-

ної групи залежно від ознак оборотних активів, що були включені до статті балансу "Інші оборотні активи".

5. Відповідно до місця у відтворювальному процесі Пеняк Ю. С. [8] поділяє оборотні засоби "залежно від функціональної ролі у процесі виробництва" на засоби сфери виробництва та засоби сфери обігу. Також цей критерій класифікації оборотних активів вважають важливим такі автори: Дропа Я.Б., Круш П.В., Філімоненков О.С. [5; 6; 10].

Таким чином, відповідно до місця у відтворювальному процесі пропонуємо поділяти оборотні активи на оборотні активи у сфері виробництва та оборотні активи у сфері обігу.

6. Відповідно до рівня варіабельності розміру оборотні активи класифікують такі автори, як Білик М.Д. [2, с. 136], поділяючи активи на постійні та тимчасові; Бланк І. О. [3, с. 118], Соляник Л.Г. [9] та Бетехтіна Л.О. [1] називають цей критерій класифікації "за періодом функціонування", поділяючи активи на "постійну" та "змінну" частини. Стахова Н.П. формулює назву цього критерію класифікації оборотних активів як "за ступенем зміни у процесі виробництва", також поділяючи активи на постійні та змінні.

На підприємствах АПК України суттєвий вплив здійснює фактор сезонності виробництва внаслідок природних особливостей, саме тому класифікація оборотних активів відповідно до рівня варіабельності розміру є важливим критерієм поділу. Пропонуємо за цим критерієм класифікації розрізняти постійні оборотні активи, тобто ті, які протягом досліджуваного часу постійно перебувають у складі активів підприємств АПК, внаслідок чого можливо достовірно розрахувати мінімальну потребу в цих активах, та змінні, тобто ті оборотні активи, обсяг яких постійно коливається залежно від сезонних потреб та інших факторів впливу.

7. Відповідно до характеру організації оборотні активи класифікує багато авторів, таких як Дропа Я.Б. [5, с. 7] (називає критерій класифікації "за методами планування, організації та регулювання"), Коновалова О.В. (дає назву критерію класифікації — "за принципом організації"), Пеняк Ю.С. [8, с. 6] (називає критерій класифікації "залежно від практики планування, контролю та управління"), Круш П.В. [6, с. 196] (формулює назву цього критерію як "за способами планування та нормування"), Познаховський В.А. (поділяє оборотні активи "за принципом нормування"), Стахова Н.П. класифікує оборотні активи "за методами регулювання", Соляник Л.Г. [9] поділяє оборотні активи "за характером організації та регулювання", Філімоненков О.С. [10, с. 187] називає цей критерій поділу оборотних активів "залежно від методів планування та регулювання". Незважаючи на різні назви цього критерію поділу оборотних активів, всі автори поділяють активи на нормовані та ненормовані.

Таким чином, відповідно до характеру організації оборотні активи поділяються на нормовані, тобто такі активи, за якими можливо розрахувати норматив або мінімальну потребу з метою підвищення ефективності їх використання, та ненормовані.

Узагальнена класифікація оборотних активів підприємств АПК України представлена на рис. 1.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Поєднавши критерії поділу оборотних активів, що пропонуються провідними авторами, та склад оборотних активів, викладений у Національному стандарті (положенні) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 р. № 73, ми отримали, на нашу думку, найважливіші ознаки, за якими необхідно класифікувати оборотні активи, а саме: відповідно до джерел формування (активи, сформовані за рахунок власного капіталу, та активи, що сформовані за рахунок залучених джерел), відповідно до складу (запаси, поточні біологічні активи, дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи), відповідно до рівня ліквідності (абсолютно ліквідні, середньо ліквідні, низько ліквідні, важко ліквідні оборотні активи), відповідно до форми функціонування (матеріальні, фінансові), відповідно до місця у відтворювальному процесі (оборотні активи у сфері виробництва та оборотні активи у сфері обігу), відповідно до рівня варіабельності розміру (постійні, змінні), відповідно до характеру організації (нормовані, ненормовані).

Література:

1. Бетехтіна Л.О. Економічна сутність оборотного капіталу підприємства / Л.О. Бетехтіна // Бізнес-навігатор. — 2009. — № 1 (16). — С. 74—77.
2. Білик М.Д. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / М.Д. Білик, О.В. Павловська, Н.М. Притуляк, Н.Ю. Невмержицька. — К.: КНЕУ, 2005. — 592 с.
3. Бланк І.А. Финансовый менеджмент: учебный курс / И.А. Бланк. — К.: Эльга, 2007. — 455 с.
4. Демченко Т.А. Економічна сутність оборотних активів і проблеми їх визнання й класифікації / Т.А. Демченко // Актуальні проблеми економіки. — 2011. — № 12 (126). — С. 175—180.
5. Дропа Я.Б. Організація управління оборотним капіталом промислових підприємств України: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03 / Я.Б. Дропа; Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. — Львів, 2006. — 20 с.
6. Круш П.В. Капітал, основні та оборотні засоби підприємства: навч. посіб. / П.В. Круш, О.В. Клименко, В.І. Подвігіна, В.О. Гулевич. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 328 с.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 № 73 / Мінфін України // Офіційний вісник України. — Офіц. вид. — К., 2013. — № 19. — С. 97.
8. Пеняк Ю.С. Формування та ефективність використання оборотних засобів сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Ю.С. Пеняк; Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. — Х., 2010. — 20 с.
9. Соляник Л.Г. Оборотні засоби промислового підприємства: оптимізація управління: монографія / Л.Г. Соляник; за ред. О.С. Галушко. — Дніпропетровськ: Вид-во НГУ, 2009. — 239 с.
10. Філімоненков О.С. Фінанси підприємств: навч. підр. / О.С. Філімоненков. — К.: МАУП, 2004. — 2-ге вид., переробл. і допов. — 328 с.

Стаття надійшла до редакції 26.06.2013 р.