

СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЇ “АКТИВИ”: АНАЛІЗ НАУКОВИХ ДЖЕРЕЛ

Представлено критичний огляд існуючих у фаховій літературі підходів до визначення категорії “активи”, що дає можливість уточнити і поглибити її сутність

Постановка проблеми. Важливою запорукою максимізації прибутку підприємства є забезпеченість виробничого процесу необхідними активами в необхідній кількості та їх ефективне використання для нормального функціонування підприємства.

Щодо активів існує низка невирішених проблемних питань. Особливої уваги потребує питання трактування терміну “активи”. Так, на сьогодні різко виділяються розбіжності у назві та визначенні засобів, під якими в бухгалтерському обліку розуміють активи. Крім того, відсутня чітка відповідь на питання, що саме з позиції бухгалтерського, цивільного та господарського законодавства відображає у бухгалтерському обліку суб'єкт господарювання активи, майно або ресурси. Що також підсилює актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання щодо сутності, ролі та значення активів в сучасних умовах господарювання розкривалися в працях вітчизняних вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, Л.Л. Горецької, Ю.П. Майданевича, Н.М. Малюги, О.І. Мешко, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, Г.Г. Рудюка, В.С. Семейон та російських вчених В.Ф. Палія, К.Ю. Циганкова, Я.В. Соколова та іншими. Категорія “активи” розглядається у наукових працях з різних точок зору, що викликає суперечливість у теоретичних засадах бухгалтерському обліку.

Метою проведеного дослідження є провести аналіз підходів до трактування категорії “активи”, що дозволить розробити напрями узгодження термінологічного апарату щодо зазначеної категорії.

Викладення основного матеріалу дослідження. Основою ефективного проведення наукового дослідження є з'ясування понятійного апарату, що забезпечує єдиний підхід до трактування понять та дозволяє виокремити ознаки, які характерні для певного об'єкта. Саме тому особливу увагу приділимо даному питанню.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід для суб'єкта господарювання. Згідно з американським стандартом бухгалтерського обліку SFAC 6, активи – це ймовірні майбутні економічні вигоди, отримані або контролюються окремою компанією в результаті угоди або минулих подій. Визначення активів у МСФЗ та GAAP US за сутністю є ідентичними та визначають дві основні характеристики активу – контрольовані суб'єктом господарювання ресурси та передбачають отримання в майбутньому економічних вигід.

В обліковому аспекті активи є ресурсами підприємства у вигляді конкретних елементів господарського обороту, а головним критерієм відображення їх в активі балансу. Національні стандарти бухгалтерського обліку акцентують увагу на наявності двох основних умов:

- 1) суб'єкти господарювання повинні мати право власності на активи;
- 2) можливість отримання економічних вигід від їх використання в майбутньому.

Відповідно до МСФЗ передбачено, що право власності не є істотним при визначенні активу в балансі, оскільки основним є контроль вигід від використання.

Професор Я.В. Соколов зазначає, що розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності призвело до виникнення нового поняття “ресурси” [27, с. 226-231].

У табл. 1 наведені визначення категорії “активи” у нормативних актах різних країн.

Таблиця 1. Тракткування категорії “активи” у нормативних актах

Країна	Нормативний документ	Визначення активу
1	3	3
Азербайджан	Закон Азербайджанської Республіки “Про бухгалтерський облік” від 24.03.1995 р. №998 [12]	Відсутнє визначення активу. Майно підприємства - це сукупність оборотних і необоротних активів
Білорусь	Закон Республіки Білорусь “Про бухгалтерський облік і звітність” від 18.10.1994 р. № 3321-XII [14]	Відсутнє визначення активу. Майно – нерухомі та рухомі речі, що приймаються підприємством, включаючи гроші та цінні папери, а також інше майно, зокрема майнові права підприємства у відношенні до інших осіб, а також виняткові права на результати інтелектуальної власності
Естонія	Закон Естонії “Про бухгалтерський облік” від 01.01.1995 р. [13]	Відсутнє визначення активу. Майно – ресурси, що знаходяться у володінні особи, яка зобов’язана вести бухгалтерський облік
Казахстан	Закон Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 28.02.2007 р. № 234 [15]	Активи – ресурси, які контролюються індивідуальним підприємцем або організацією в результаті минулих подій, від яких очікується отримання майбутніх економічних вигід
Молдова	Закон Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік” від 04.04.1995 р. №426 [16]	Відсутнє визначення активу. Майно підприємства – це сукупність оборотних і необоротних активів
Туркменістан	Закон Туркменістану “Про бухгалтерський облік” від 20.12.1996 р. [17]	Активний капітал – визначається як сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій, матеріальних обігових коштів, засобів в поточних розрахунках і грошових коштів
Україна	Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16.06.1999 р. № 996 - XIV [18]	Активи – це ресурси, контрольовані суб’єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід для суб’єкта господарювання

Проаналізувавши підходи до трактування категорії “активи” в нормативних документах України та європейських країн, встановлено, що в Азербайджані, Білорусії, Естонії та Молдові не наводить визначення цієї категорії, а використовується термін “майно”. В Азербайджані та Молдові поняття “майно” та “активи” ототожнюється, адже під майном підприємства розуміється сукупність оборотних і необоротних активів. В Естонії ототожнюються поняття “майно” і “ресурси”. Під майном розуміються ресурси, що знаходяться у володінні особи, яка зобов’язана вести бухгалтерський облік.

У Туркменістані весь капітал підприємства поділений на пасивний та активний. Активний капітал – це сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій, матеріальних обігових коштів, засобів в поточних розрахунках і грошових коштів.

У Вірменії, Казахстані, Польщі та Україні в законодавчих актах з бухгалтерського обліку актив трактується з урахуванням вимог МСФЗ, тобто критеріями визнання активів є належність і контрольованість підприємством цих ресурсів, які в майбутньому принесуть економічні вигоди.

Слід відмітити, що законодавчі документи, які регулюють бухгалтерський облік, не використовують поняття “майно”, проте це поняття наявне в господарському та цивільному законодавстві.

Згідно з ст. 139 Господарського кодексу України, майно розглядається як сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів [7]. Цивільний кодекс трактує майно як окрему річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [30].

Згідно із Законом України “Про оцінку майна, майнових прав, професійну оціночну діяльність в Україні”, майно – об'єкти в матеріальній формі, будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини), машини, обладнання, транспортні засоби, паї, цінні папери, нематеріальні активи, в тому числі об'єкти права інтелектуальної власності (ст. 3) [19].

Отже, в Господарському кодексі наведено ширше визначення категорії “майно” ніж в Цивільному кодексі, адже зазначено вартісний характер речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), що виробляються чи використовуються у діяльності підприємства, відображаються в балансі або на позабалансових рахунках.

Термін “актив” походить від латинського слова *actives* – діючий, діяльний. Аналіз теоретичних досліджень показав, що на сьогоднішній день не сформовано єдиних підходів до трактування категорії “актив”. Більшість авторів не повністю розкривають економічну сутність і природу даної категорії, а лише визначають їх призначення, не надаючи чіткого тлумачення. Інші автори трактують його занадто широко. Дана проблема призводить до неоднозначності та суперечливості трактувань понять та спричиняє проблемні питання в процесі правового регулювання діяльності підприємств.

У дисертації Л.Л. Горецької [5] розглянуто два загальні підходи щодо економічної інтерпретації “активів”, які виділяють В.В. Ковалев та В.В. Патров, виходячи із складу та розміщення господарських засобів підприємства, що наводиться в активі бухгалтерського балансу (рис. 1).

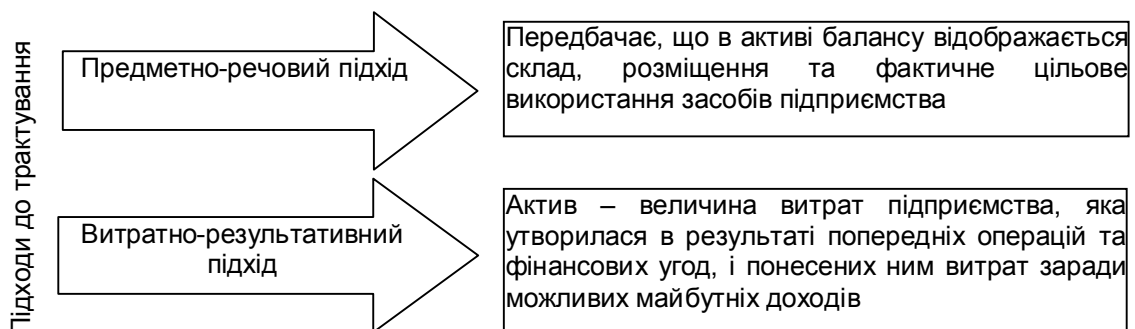


Рис. 1. Підходи до трактування активу за В.В. Ковалевим та В.В. Патровим

Предметно-речовий підхід до інтерпретації активу акцентує увагу на тому, що це вкладені фінансові ресурси підприємства, та на функціональному призначенні придбаних господарських засобів. У відповідності з цим, актив балансу – це засоби, які

“можна відчутти руками” і які можуть бути підтверджені інвентаризацією [5]. Витратно-результативний підхід до трактування активу балансу ширший за сутністю. Основним є вкладання коштів у створення активу з метою отримання доходу.

Таким чином, за словами В.В. Ковалева та В.В. Патрова, предметно-речове трактування – це квінтесенція контрольної функції обліку як відображення статус-кво; витратно-результативне трактування – відображення інформаційно-комунікаційної функції обліку з її націленістю на майбутнє, на той дохід, який в принципі можливо отримати при розумному та ефективному використанні засобів, які є в наявності у підприємства [6, с. 50].

Соколов Я.В. [27, с. 226-231] зазначає, що на практиці існують три підходи до трактування змісту категорії “актив” (табл. 2).

Таблиця 2. Підходи до трактування категорії “актив” за Я.В. Соколовим

№ з/п	Назва підходу	Сутність підходу	Підходи до оцінки активів
1	Майно, яке знаходиться у власності підприємства	Актив – це все майно, яке відображено в інвентаризаційному описі, тобто актив розуміється як: майно, що перебуває у власності підприємства	За поточною ринковою ціною
2	Витрати майбутніх періодів	Актив не пов’язаний з інвентарем, а витікає з поточної документації підприємства, яке постійно витрачає гроші. Одні витрати, пов’язані з даного звітного періоду, вважаються витратами, а інші, які пов’язані з майбутніми звітними періодами – капіталізуються, тобто тимчасово переміщуються в активі з тим, щоб в майбутніх періодах їх віднесли на витрати	За собівартістю
3	Доходи майбутніх періодів	Актив – це доходи майбутніх періодів. Підприємство здійснює витрачання коштів і ресурсів заради доходів, які ці витрати повинні принести в майбутньому. Якщо витрати не приносять доходів, то це не витрати, а втрати	Об’єкти активів потрібно переоцінювати

Перший підхід до трактування активу характерний як для західної, так і для російської школи бухгалтерського обліку (Г. Нікліш, Н.С. Лунский, Н.А. Кипарисів, Н.А. Леонтєв та ін.). Другий підхід з’явився на початку ХХ ст. у Росії, його прихильниками були А.П. Рудановский, Я.М. Гальперін, І.Р. Миколаїв та інші, а в Німеччині – Е. Шмаленбах. Прибічники даного підходу категорично виступали проти проведення переоцінки вкладених активів. Третій підхід виник у середині ХХ ст. Одним з його творців був італійський бухгалтер Д. Дзаппа. Активом визнавався тільки той об’єкт, який здатний приносити дохід. Якщо орендоване обладнання здатне формувати дохід – це актив, якщо ні – то йому не місце в активі. У цьому випадку підкреслюється пріоритет змісту над формою, економіки над правом і торжество науки над здоровим глуздом. І звідси впливає і ставлення до переоцінки активів. Якщо вартість активів зростає, то це зростання збільшує дохід.

Узагальнення результатів аналізу категорії “актив” в довідковій літературі (табл. 3) свідчить, що на сьогодні можна визначити та відокремити основні категорії, які характеризують теоретичні підходи до визначення сутності даної категорії.

Таблиця 3. Узагальнення результатів аналізу облікової категорії “актив” у довідковій літературі

№ з/п	Тлумачення	Кількість	ПІБ автора
1	3	4	5
1	Ліва частина балансу	19	Агеєва Ю.Б., Азріліян А.Н., Арінушкін М.С., Бабаєв Ю.А., Бабенко І.П., Бакаєв А.С., Бічік С.В., Бойко В.М., Борисов А.Б., Бутинець Ф.Ф., Голощапов Н.А., Ермошенко Н.Н., Загородній А.Г., Коноплицький В.А., Красій С.А., Копоруліна В.Н., Мороз А.М., Науменко В.І., Гарбузов В.Ф.
2	Сукупність майна	7	Бакаєв А.С., Бернар І., Борисов А.Б., Науменко В.І., Мочерний С.В., Загородній А.Г., Коноплицький В.А.
3	Ресурси	5	Бутинець Ф.Ф. Галяпін Л.В., Редько А.Ю., Велш Глен А., Сазерленд Дж., Кэнзуэлл Д.
4	Власність	6	Агеєва Ю.Б., Азріліян А.Н., Бабенко І.П., Новіков В.А., Райс Энтони, Шемшученко Ю.С.,
5	Перевищення сум доходу фірми над її витратами	5	Бічік С.В. Бойко В.М. Азріліян А.Н. Борисов А.Б. Ермошенко Н.Н.
6	Вартість	2	Бічік С.В. Ожегов С.І.
7	Господарські засоби	2	Арінушкін М.С., Бакаєв А.С.
8	Економічні ресурси	2	Бланк І.О., Саблук П.Т.
9	Наявні кошти фірми	1	Корнієнко Г.В
10	Матеріальні цінності	1	Фамінський І.П.

Серед 42 розглянутих довідкових джерел, 38 % дослідників трактують *актив як ліву частину балансу*, в якій відображається все майно підприємства. Проте, даний підхід показує лише розміщення активу по відношенню до балансу та не відображає сутності категорії. В даному випадку актив трактується як облікова категорія, яка виступає однією з частин балансу та увага дослідників акцентується на грошовій оцінці вартості підприємства.

Інша ж частина авторів довідкової літератури (14 %) трактують актив як *майно*. Розглянемо сутність поняття “*майно*”. Загородній А.Г. розуміє під майном будь-яку матеріальну цінність, яка знаходиться у власності або володінні юридичних чи фізичних осіб [10, с. 496]. Матеріальні цінності, у свою чергу можна трактувати як, речі, що мають певну вартість, ціну, оскільки матеріальний – це те, що існує незалежно від свідомості, має відчутну форму; речовий, предметний [10, с. 586].

Арінушкін Н. розглядав майно з двох сторін: насамперед всю сукупність господарських відносин, оцінених в грошах; відносив до майна не лише речі, але і дебіторів, а також і кредиторів, і розрізняв у складі майна актив та пасив. З іншого боку під “*майном*” вчений розуміє частину активу, точніше, лише сукупність речей, а саме такі предмети, як будинки, будівлі, споруди, машини та інші предмети, які призначені для тривалої господарської служби [1, с. 779-796].

Борисов А.Б., Науменко В.І. та Райзберг Б.А. розуміють під активом сукупність майна та грошових коштів, які належать підприємству, а Коноплицький В.А. відносить до активів ще й цінні папери. Бернар І. розглядав актив як сукупність належного суб'єкту господарювання власного майна та дебіторських рахунків. Мочерний С.В. наводить більш глибоке трактування: активи – сукупність майна,

інтелектуальної власності, грошових ресурсів, що належать підприємству, фірмі, компанії, в які вкладено засоби власників та інших осіб [8, с. 29]. Фамінський І.П. відносить до активів матеріальні цінності, цінні папери, різного роду вклади до банків, готівку, а також нематеріальні активи (“гудвіл”, патенти, авторські свідоцтва, торгові марки тощо), що належать підприємству.

Проте, на нашу думку, все, що знаходиться в активі, згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку, не можна назвати майном, або тими ж матеріальними цінностями, оскільки грошові кошти, гудвіл, резерв сумнівних боргів до цих категорії відносити не доцільно.

Що ж стосується майнових прав, то це суб’єктивні права учасників правовідносин, пов’язані з володінням, користуванням та розпорядженням майна. Як зазначає Л.Л. Горецька: “наявність будь-якого права або обов’язку розуміє під собою об’єкт, на який вони поширюються. І навпаки, будь-який об’єкт бере участь в господарській діяльності не сам по собі, а через ті чи інші права або обов’язки економічного суб’єкту [6, с. 53]. Тобто, активи є правами на ресурси, а не ресурсами, як це зафіксовано в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку.

Якщо правові відносини виникають з приводу майна господарюючого суб’єкта, то для даного суб’єкта виникають майнові права на майбутню компенсацію за вилучені об’єкти майна, тому в обліку вони знаходять відображення в активі балансу” [5]. Проте, як і у випадку з “майном” майнові права також можна застосовувати до трактування активів лише частково.

10 % авторів розглядають *актив як перевищення грошових надходжень над витратами*. На нашу думку, таке визначення не розкриває сутності категорії актив, оскільки на сьогодні останній виступає не лише у вигляді грошових коштів, а й у вигляді необоротних, нематеріальних, оборотних активів, інвестицій тощо. При чому дане трактування більш чіткіше відображає сутність поняття “прибуток”. Так, Ф.Ф. Бутинець вважає, що прибуток слід розглядати як суму перевищення доходів над витратами підприємства, отриману від усіх видів діяльності за звітний період [3, с. 89]. Хоча, варто зазначити, що поняття “грошові надходження” та “доходи” не є тотожними, проте, все таки застосовувати дане тлумачення до активів, на нашу думку, не доцільно.

12 % авторів визнають *“актив” як “власність”*. Поняття *“власність”* пов’язана з поняттям *“володіння”*. Володіння – це фактичне розпорядження річчю, яке створює для власника можливість безпосереднього впливу на річ [20, с. 67]. Володіння річчю (майном), закріплене законом за суб’єктом права (юридичною чи фізичною особою). Проте законним власником може бути й орендар майна за договором майнового найму, особа, якій майно передано за договором про безкоштовне використання, зберігач майна тощо. Вищезазначені особи є власниками такого майна, оскільки саме вони розпоряджаються ним, контролюють, отримують певні вигоди від його використання до розірвання укладеного договору. Таким чином, як зазначає Л.Л. Горецька, майно, яке знаходиться у власності, передбачає, що його власник володіє, користується та розпоряджається ним, а його право також закріплене юридично. Однак в бухгалтерському обліку, насамперед потрібно брати до уваги економічний зміст операції, а не її юридичну форму, згідно принципу “превалювання сутності над формою” [5]. До того ж майно орендоване за операційною орендою, відображається на позабалансових рахунках.

Бабенко І.П. при трактуванні активного майна (активу) робить акцент на праві власності як сукупності речових благ, які складають власність держави, суспільства, підприємства, господарства, окремих осіб, сім'ї, роду та цілого народу. В свою чергу блага – це всі предмети, дії та явища зовнішнього світу, які здатні прямо або не прямо задовольняти фізичні, розумові або духовні потреби людини [2, с. 10]. Відповідно, вчений виводить визначення активу виходячи з відносин права власності, відповідно до якого все майно поділяється на активне або пасивне.

Отже, актив або активне майно, як зазначає І.П. Бабенко, – це сукупність речових та неречових цінностей, які знаходяться в розпорядженні державного або приватного (одноосібного і колективного) господарства або підприємства, що складають його власність, без відношення до наявних боргів [2, с. 10].

Також при дослідженні вищезазначеної категорії, виявлено, що використовують терміни *“ресурси”* та *“економічні ресурси”*. Американські дослідники Велш Глен А., Шорт Деніел Г. та Сазерленд Дж., Кэнуэлл Д. трактують актив як ресурси, що належать підприємству. Сазерленд Дж., Кенуелл Д. акцентують увагу на тому, що це будь-який ресурс, який має економічну цінність. Вітчизняні дослідники Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Галяпін та А.Ю. Редько трактують активи як ресурси, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як можна очікувати, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Розглянемо підходи дослідників до трактування поняття *“ресурси”* для з'ясування доцільності його використання при тлумаченні активу (рис.2).

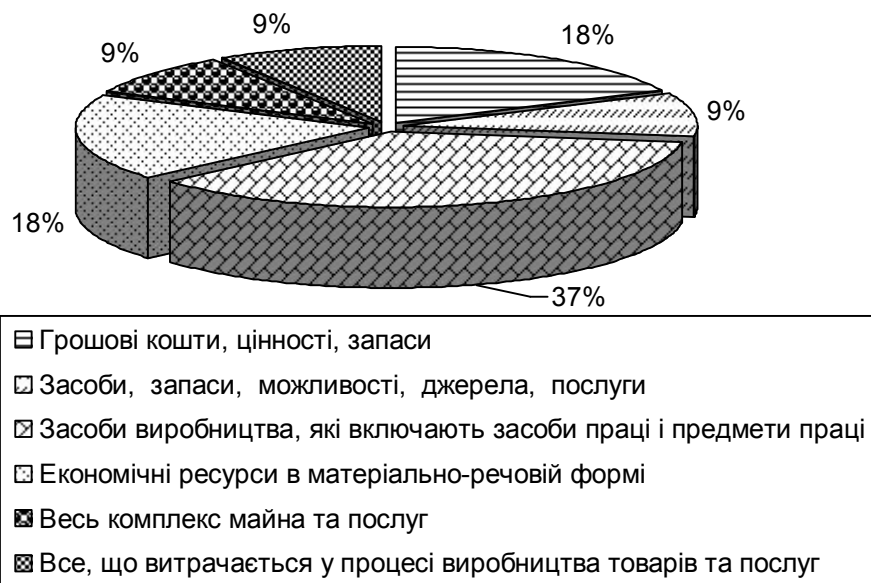


Рис. 2. Підходи дослідників до трактування поняття *“ресурси”*

Проаналізувавши підходи авторів до визначення ресурсів, встановлено, що найбільша кількість дослідників визначають ресурси як засоби, запаси, можливості, джерела, послуги. Тобто все, що забезпечує стабільне функціонування суб'єкта господарювання. Також під ресурсами розуміють засоби виробництва, які включають – засоби та предмети праці; джерела забезпечення процесу виробництва; все, що витрачається у процесі виробництва продукції та послуг; весь комплекс майна та послуг якими володіє нація.

Вважаємо, що активи ширше поняття ніж ресурси. Адже до активів, крім майнових цінностей, включаються ще й амортизаційні відрахування, гудвіл, резерв сумнівних боргів та витрати майбутніх періодів. У зв'язку з вищезазначеним, активи не слід трактувати як ресурси, що контролюються підприємством. Крім того, використовувати поняття “економічні ресурси” теж не доцільно. Оскільки економічні ресурси – це сукупність ресурсів, які використовуються для виробництва товарів: земля, праця, капітал, підприємницькі здібності, технологія, інформація тощо. Таким чином, економічні ресурси – це базове поняття економічної теорії, яке означає в загальному джерела, засоби забезпечення виробництва, сукупність ресурсів, які використовуються в господарській діяльності.

Вважаємо, що трактувати категорію “актив” як “вартість” або “ціність” не доречно, оскільки, це досить широкі поняття, які чітко не окреслюють сутність самого терміну. Вартість, у свою чергу, це економічна категорія, яка виражає відносини між суб'єктами господарської діяльності, що пов'язані суспільним поділом праці та обміном товарами і послугами [9, с. 35] або ж виражена в грошах цінність будь-чого або величина витрат на будь-що [11, с. 116]. Цінність – це те, що має певну матеріальну або духовну цінність, це користь, яка використовується за допомогою людської праці у задоволенні потреб [10, с. 789].

Крім того, під активами також розуміють все, що забезпечує дохід компанії, наявні кошти фірми, господарські засоби, матеріальні цінності та перевищення сум вимог фірми над її зобов'язаннями. Дані визначення, на нашу думку, є досить загальними. Наприклад, “все, що забезпечує компанії дохід” – до цієї категорії можна віднести працівників, які безпосередньо використовують активи для досягнення поставленої цілі, тобто, отримання доходу, але активом вони не виступають. “Наявні кошти фірми” – це лише складова, яка входить до категорії активу, так як і “господарські засоби”, до яких не можна віднести дебіторську заборгованість, гудвіл, що підтверджує недоречність такого трактування. Це також, стосується інших вищенаведених визначень таких як “матеріальні цінності”, “наявне та боргове майно”.

Таким чином, між дослідниками відсутня єдність щодо трактування категорії “активи”. У економічних словниках актив розглядається як власність суб'єкта господарювання. У бухгалтерських джерелах актив визначають як майно, що належить підприємству або ж як ресурси, які перебувають під контролем суб'єкта господарювання. Вважаємо, що трактування активів як власності та майна тотожні, адже відображають відносити власності.

Отже, єдності щодо визначення категорії актив не має. Одні дотримувалися думки, що обов'язковою ознакою є право власності на актив та можливість встановлення контролю над ним, а інші – отримання вигід в майбутньому від використання. Цю проблему намагалися вирішити науковці в наукових статтях, монографіях і дисертаціях.

Для того щоб встановити сутність категорії “активи” розглянемо їх характерні ознаки (табл. 4), які виділяють науковці в наукових статтях, монографіях та дисертаціях.

Таблиця 4. Ознаки, що характеризують активи відповідно до наданих визначень в науковій літературі

№ з/п	Характерні ознаки активів	Автор										
		Галасюк В., Вишневська-Галасюк А., Галасюк В. [4]	Горецька Л.Л. [6]	Майданевич Ю.П. [21]	Малєєва А.В., Харченко Е.В. [22]	Малюга Н.М. [23]	Петрук О.М. [24]	Руднюк Г.Г. [25]	Семйон В.С. [26]	Урбан Н.М. [28]	Кенніне Джон [29]	Разом
1	Ресурси	-	-	-	+	+	-	-	+	+	-	5
2	Майно	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	3
3	Нематеріальні права	+	-	-	+	-	-	+	+	-	+	5
3	Майнові права	-	+	-	+	-	+	-	-	-	+	4
4	Перебувають під контролем	+	+	-	-	-	-	-	+	+	-	5
5	Належність підприємству	-	+	-	+	+	-	+	-	-	-	4
6	Створені за допомогою інвестованого капіталу	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	2
7	Грошова оцінка	-	+	-	+	-	-	+	+	+	+	6
8	Засоби	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1
9	Економічні вигоди	+	+	-	+	+	+	-	-	+	+	8

Найбільш поширеною ознакою є здатність приносити економічні вигоди, яку виділяють 73 % науковців (В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк, Л.Л. Горецька, Дж. Кеннінг, Н.М. Малюга, А.В. Малєєва, В.В. Сопко, Е.В. Харченко, Н.М. Урбан та О.М. Петрук). Урбан Н.М. звертає увагу на те, що для характеристики цієї особливості активів необхідно використати вираз – “здатність генерувати доходи”, тобто формувати дохід в процесі ефективного використання активів. Малєєва А.В. зазначає, що здатність генерувати дохід притаманна активам як економічним ресурсам, які є продуктивними. І це ще одна характеристика активів, що являє собою їх здатність до випуску певного обсягу продукції за одиницю часу в процесі господарської діяльності [22]. Автор акцентує увагу на тому, що властивість продуктивності мають не всі сформовані суб’єктом господарювання активи, а тільки та їх частина, яка використовується в операційній діяльності.

37 % авторів (Л.Л. Горецька, А.В. Малєєва, Е.В. Харченко, Н.М. Малюга, Г.Г. Руднюк) наголошують на тому, що особливістю активів є їх належність підприємству на правах власності, тобто актив є власністю юридичної або фізичної особи. 54 % дослідників звертають увагу на те, що актив повинен мати грошову оцінку.

Встановлено, що значна кількість вчених (45 %), ототожнюють категорію “актив” з ресурсами, а інша ж частина вчених (27 %) вважають, що активи – це майно підприємства. Малєєва А.В., Харченко Е.В. та Урбан Н.М. підкреслюють, що активи створені за допомогою інвестованого капіталу.

Таким чином, науковці при трактуванні категорії актив враховували специфіку галузі, в якій проводили свої наукові дослідження. Так Л.Л. Горецька, О.М. Петрук, Н.М. Малюга, В.С. Семйон, Ю.П. Майданевич, В.В. Мірошник досліджували актив як об’єкт бухгалтерського обліку, а В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк, А.В. Малєєва, Е.В. Харченко – як об’єкти управління.

В результаті проведеного дослідження встановлено характерні ознаки активів:

- 1) Об'єкти як матеріальні, так і нематеріальні над якими встановлений контроль власників (учасників) підприємства та вони здійснюють ним управління;
- 2) Активи виникли в результаті минулих подій;
- 3) Власники підприємства очікують отримання економічних вигід від використання цих активів.

З огляду на зазначене, вважаємо, що під активами підприємства слід розуміти сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства, які мають грошову оцінку, а також вартостей, у вигляді зносу, резерву, гудвілу тощо, формування та використання яких призведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

В вищенаведеному визначенні закріплено матеріально-речова і нематеріальна форма активів, а також їх належність підприємству, здатність приносити дохід в майбутньому.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз теоретичних досліджень показав, що ні в довідковій, ні в науковій літературі не сформувався єдиних підходів до визначення категорії "активи". Це проблема призводить до неоднозначності та суперечливості трактування такої категорії.

На основі проведеного дослідження, вважаємо, що під активами підприємства слід розуміти сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства, які мають грошову оцінку, а також вартостей, у вигляді зносу, резерву, гудвілу тощо, формування та використання яких призведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Аринушкин Н.С.* Инвентарь. Юридическое и бухгалтерское значение инвентаря. Инвентарь по германскому и русскому праву / Н.С. Аринушкин. – Самара, 1912. – с. 779-796.
2. *Бабенко И.П.* Введение в счетную науку / И.П. Бабанко. – Спб., 1907.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець. – [2-ге вид., доп. і перероб.] – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
4. *Галасюк В.* Принципиально новый подход к оптимальному управлению активами компании на базе концепции CCF / В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк // Весник ЖГТУ. – 2003. № 3 (25). – С.240-249.
5. *Горецька Л.Л.* Активи в національних системах бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Л.Л. Горецька. – Київ, 2003. – 20 с.
6. *Горецька Л.Л.* Економічна природа активів: обліковий аспект / Л.Л. Горецька // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 20. – С.49-57.
7. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
8. Економічна енциклопедія: [у трьох томах. Т. 1] / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000 – 864 с.
9. Економічний словник-довідник / за ред. проф. С.В. Мошенського. – К.: Феміна, 1995. – 368 с.
10. *Загородній А.Г.* Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
11. *Загородній А.Г.* Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – [2-ге вид. виправл. та доповн.]. – Львів: Видавництво "Центр Європи", 2002. – 256 с.

12. Закон Азербайджанської Республіки “Про бухгалтерський облік” від 24.03.1995 р. №998 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zewo.ru/laws/0998.html>
13. Закон Естонії “Про бухгалтерський облік” від 01.01.1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.hot.ee/estonianlegislation/11.htm>
14. Закон Республіки Білорусь “Про бухгалтерський облік і звітність” від 18.10.1994 р. № 3321-XII [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=v19403321>
15. Закон Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 28.02.2007 р. № 234 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.kz/index.php?uin=1163568134&chapter &lang=rus>
16. Закон Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік” від 04.04.1995 р. №426-XIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.law-moldova.com/laws/rus/buhgalterskom_ucete_ru.txt
17. Закон Туркменістану “Про бухгалтерський облік” від 20.12.1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakony-turkmenistana.narod.ru/buh-uchet.htm>
18. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16.06.1999 р. № 996 – XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
19. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав, професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.01 р. 2658-III [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
20. *Золотарьов В.Г.* Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотарьов. – Мн.: Польша, 1997. – 571 с.
21. *Майданевич Ю.П.* Визначення активів підприємства та їх класифікація / Ю.П. Майданевич // Вісник ЖІТІ: Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 166-169.
22. *Малеєва А.В.* Экономическая сущность активов как объекта управления. Учебное пособие / А.В. Малеева, Е.В. Харченко – М.: Дрофа, 2006. – 374 с.
23. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
24. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
25. *Руднюк Г.Г.* Активи підприємства – питання визначення, класифікації, складу та розміщення їх у балансі / Г.Г. Руднюк // Вісник ЖІТІ. – 1997. – № 6. – С. 104-110.
26. *Семйон В.С.* Активи як облікова категорія: проблеми трактування / В.С. Семйон // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 146-155.
27. *Соколов Я.В.* Актив: это очень сложно / Я.В.Соколов // Бухгалтерский учт – веселая наука. Сборник статей. – М.: ООО “1С – Пабблишинг”, 2011, 638 с.
28. *Урбан Н.М.* Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті: автореф. Дис. канд. ек. Наук / Терноп. Акад. нар. госп. – Т., 2004. – 20 с.
29. *Хендриксен Э.С.* Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. под. ред. прод. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
30. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

СКОРОБОГАТОВА Вікторія Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та аудиту Керченського державного морського технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 27.08.11 р.