

Сльозко Т.М.,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудита і статистики
Українського державного університету
економіки і фінансів

КАПІТАЛ: ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ЧИ ІНСТРУМЕНТ ЙОГО ОРГАНІЗАЦІЇ?

Розглянуто питання категорії капіталу у бухгалтерському обліку, проведено його класифікацію за дисциплінами, що вивчають цю категорію. Доведено на практичних прикладах, що капітал є об'єктом обліку, але не в усіх випадках він є інструментом його організації.

The article deals with the question of capital category in accounting and contains its classification by the disciplines which study this category. The author proves on practical examples that capital is an object of accounting, but not in all cases it is an instrument of its organization.

У сучасній науковій літературі з обліку значна частина фахівців вказує на те, що капітал відтепер є чи не найважливішим інструментом в організації обліку, оскільки метою власника капіталу є його збереження та примноження. Це завдання він покладає на бухгалтера або бухгалтерський апарат, який і повинен виконувати вказівки власника щодо капіталу. А щоб їх виконувати, необхідно насамперед знати предмет цього виконання. Таким предметом, на думку багатьох науковців, і є капітал, який повинен перебувати під пильним оком бухгалтерії. Отже, з'ясування питання, чим капітал є для бухгалтерського обліку: лише його об'єктом, інструментом його організації чи тим і тим водночас, й зумовило актуальність цього дослідження.

Питання капіталу посідає важливе місце не лише у політичній економії чи економічній теорії (дискусія з визначення цих понять ведеться у науці¹), воно цікавить і фахівців з бухгалтерського обліку. Зокрема, йому приділяють увагу і вітчизняні представники бухгалтерської науки С. Деньга, Н. Малюга, М. Білуха, і досить відомі фахівці з близького зарубіжжя В. Палій, Я. Соколов, В. Кивачук та інші. Їхні дослідження стосуються економічної природи капіталу та його ролі в обліку, зокрема організаційної для забезпечення належного обліку на підприємстві. Оскільки з останньою тезою не зовсім можна погодитися, й виникла необхідність провести такого роду дослідження, що дадуть змогу аргументувати дещо інший підхід.

Мета статті — вивчити, що являє собою капітал, які є його форми й види, які з них відображаються у системі бухгалтерського обліку та чим насправді він є для бухгалтерії — об'єктом обліку чи інструментом його організації.

Розпочинаючи вивчення категорії “капітал”, слід нагадати, що за 72 роки панування державної власності цей термін згадувався лише в політичній еконо-

¹ Гош О. Історична місія політичної економії в Україні // Економіка України. — 2004. — № 2. — С. 52—58.

мії, та й то з негативної точки зору. У бухгалтерському обліку та інших дисциплінах для його визначення застосовували такі терміни, як ресурси, фонди, господарські засоби. Найбільше у вітчизняній економічній науці для характеристики сукупності ресурсів підприємства застосовувалася категорія “виробничий (ресурсний) потенціал”. Перехід економіки до ринкових відносин та міжнародні зв’язки радикально змінили ставлення наших сучасників до капіталу. Особливо яскраво це виявилось, коли країна за всіма напрямками обрала шлях його створення та примноження, завдяки чому цю категорію почали використовувати усі дисципліни, в тому числі й бухгалтерський облік.

Однак капітал — це категорія політичної економії, у якій визначається його зміст. Виникає питання: “А який же зміст лежить в основі того капіталу, який відображається у бухгалтерському обліку?” Адже неможливо працювати з тим об’єктом, сутності якого ти не знаєш. Тому, щоб дати відповідь на облікові питання, спробуємо спершу з’ясувати, яким чином ця економічна категорія пов’язана з бухгалтерським обліком. Досліджуючи її, ми відразу зустрічаємось із різноманітними формами капіталу у політекономії, тоді як у бухгалтерському обліку йдеться про його види. Отже, щоб якось узгодити ці поняття, звернемося до існуючих тлумачень капіталу. Оскільки їх надзвичайно велика кількість, і капіталом називають будь-які ресурси, то, щоб розв’язати досить непросте завдання, підемо кількома шляхами. Перший — познайомимося з поняттям капіталу загалом та існуючими тлумаченнями щодо його форм та видів. Другий — спробуємо привести їх до певної системи, тобто класифікуємо. Третій — віднайдемо, які з них є об’єктами бухгалтерського обліку та підлягають відображенню у ньому. Четвертий — визначимо, чи насправді капітал є інструментом організації обліку.

Поняття капіталу: економічний підхід

Капітал — категорія надзвичайно складна. В ній кожний дослідник характеризує власне бачення капіталу, через що й лягають в основу її змісту різні об’єкти. Так, за П.Ж. Прудоном, капітал — це гроші, які перетворюються на позиковий капітал; за Ф. Кене, капітал — це те, що купується на гроші, тобто засоби виробництва або нагромаджена вартість; за Д. Міллем, капітал — накопичений запас продуктів праці, що виникає в результаті нагромадження; за А. Смітом, капітал — це запас продукції, що приносить прибуток або за допомогою якого створюються нові блага; за Д. Рікардо, капіталом є та частина багатства країни, яка вживається у виробництві і складається з їжі, одягу, інструментів, сирих матеріалів, машин тощо, необхідних для того, щоб привести в рух працю; за К. Марксом, який його вивченню присвятив усе своє свідоме життя та написав найбільш ґрунтовну працю із такою ж назвою — “Капітал”, — це саморухомі гроші, саморухома (самозростаюча) вартість, і як така вона — капітал².

² Маркс К. Капітал. Критика політичної економії. — К.: Видавництво політичної літератури України. — 1982. — 932 с. — С. 71.

Наші сучасники, зокрема А. Чухно, вважають, що капітал — це не річ, а виробничі відносини, які втілені в речах і надають цим речам специфічного суспільного характеру. Своє бачення капіталу він характеризує тим, що за капіталістичного ладу встановлюються такі суспільно-економічні відносини, коли засоби виробництва є власністю певної частини суспільства, а решта суспільства їх позбавлена і тому змушена продавати свою силу, створюючи для власників засобів виробництва додаткову вартість³.

Нарешті ми підходимо до тлумачення капіталу у бухгалтерському обліку. Історію цього питання розглядають Я. Соколов, Н. Малюга та інші. Ними виявлені різні підходи до облікової інтерпретації капіталу: основа обліку (В. Ван Гезель); основа балансу (І.Ф. Шер); виникнення подвійного запису (Я.В. Соколов); актив (П. Герстнер, І. Фішер); кредиторська заборгованість (А.Ді Піетро, Л. Батардон); спосіб фальсифікації обліку (А.Т. Ватсон). Так, В. Ван Гезель (Нідерланди, XVII ст.) основою обліку вважав капітал власника (частину пасиву балансу), а всі інші рахунки розглядав як засіб уточнення капіталу. Шарль Пангло (Франція, XX ст.) вважав, що бухгалтерський облік — це лише прикладна політична економія. Предметом останньої є капітал, тому всі поняття бухгалтерського обліку повинні бути виведені з поняття капіталу⁴.

Спроби систематизації

К. Маркс як один із основоположників систематизації капіталів виділив такі: грошовий, торговий, позиковий, продуктивний (виробничий); основний і оборотний. До цих капіталів у сучасному суспільстві додаються: кооперативний, акціонерний, пайовий, фінансовий, людський, природний, інтелектуальний, фізичний, політичний, венчурний, тіньовий, статутний, резервний тощо. Слід зауважити, що одними поняттями капіталу оперує політична економія, іншими — фінанси, власними — політологія, і нарешті своїми — бухгалтерський облік. Отже, кожна дисципліна вивчає різні капітали. За дисциплінами ми й спробуємо їх класифікувати.

У політичній економії капітали систематизовані та класифіковані за такими ознаками: за джерелами формування — власний і залучений; за значенням у створенні й перерозподілі доходу — реальний, фіктивний (у т. ч. спекулятивний); за напрямками інвестування — речовий, людський, інтелектуальний, соціальний; за сферами застосування — промисловий, торговий, позиковий; за роллю у відтворювальному процесі — капітал-власність і капітал-функція; за формами функціонування — індивідуальний, колективний, суспільний; за масштабами функціонування — місцевий, регіональний, національний, транснаціональний; за інноваційною спрямованістю — неризиковий та венчурний (ризиковий)⁵. З іс-

³ Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність, форми і закономірності розвитку // Економіка України. — 2002. — № 11. — С. 48—55.

⁴ Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 548 с. — С. 76.

⁵ Економічна теорія: Політекономія: / Підручник. За ред. В.Д. Базилевича. — 6-те вид., перероб. і доп. — К.: Знання-Прес, 2007. — 719 с. — С. 292—293.

нуючої системи класифікації капіталів у політекономії лише одна безпосередньо належить до бухгалтерського обліку — це класифікація за джерелами формування — власний і залучений. Саме цей капітал дістає своє відображення у балансі підприємств як джерело господарських засобів, які мають конкретне втілення у вигляді необоротних і оборотних активів — у активі балансу, та абстрактне — саме у вигляді капіталу й зобов'язань — у пасиві балансу.

В економіці та фінансах частіше замість терміну “капітал” використовують поняття “фонди”, “ресурси”, “кошти”. Різні ресурси мають і різні найменування капіталів: фінансові ресурси (фінансовий капітал), людські (людський капітал), природні (природний капітал), інтелектуальні (інтелектуальний капітал). Фінансовий капітал визначають як складну систему взаємозв'язків великих кредитно-банківських інститутів з нефінансовими корпораціями⁶; людський капітал — як спроможність до праці, яка наділяє її власника здатністю створювати, з одного боку, стійкий надлишковий додатковий продукт, з другого — надлишкову додаткову вартість, що стає стійким джерелом зростання прибутку на капітал⁷, венчурний — інвестиції у венчурні, або “ризикові”, проекти освоєння нових технологій або продукції⁸; фізичний капітал визначається як сукупність балансових активів організації (матеріальних цінностей, коштів, фінансових вкладень, нематеріальних активів і т. ін.), які у процесі їх господарського використання приводять до зростання власного фінансового капіталу, прибутку капіталу власника⁹; капітал, сформований на пайовій основі, — кооперативний капітал¹⁰; сукупність ресурсів, узятих на всіх стадіях їх кругообігу, що забезпечують функціонування підприємства за всіма напрямками його діяльності, — авансований капітал¹¹. Окреме потужне місце в економіці посідає новий — тіньовий капітал, який вивчають і фінанси, й економіка, й економічна теорія. Це пов'язано з його надзвичайним поширенням в усіх без винятку сферах діяльності (приватизація власності; економічна (господарська) діяльність; податкова система; човникова і вулична торгівля; довірче управління майном; страхова сфера; інтелектуальне піратство; митна сфера; внутрішня і зовнішня торгівля; бюджетна сфера; інвестиційна сфера; банківська сфера)¹².

⁶ *Алексєенко Л.М.* Фінансовий капітал в економічній системі держави // *Фінанси України*. — 2005. — № 9. — С. 7–12.

⁷ *Головінов О.М.* Людський капітал у системі виробничих відносин: Моногр. — Донецьк: Дон ДУЕТ, 2004. — 161 с. — С. 68.

⁸ *Чабан В.Г.* Складава інноваційної структури: венчурний капітал // *Фінанси України*. — 2005. — № 4. — С. 35–40.

⁹ *Хорин А.Н.* Финансовая отчетность организации: концепция физического капитала // *Бухгалтерский учет*. — 2001. — № 9. — С. 63–68.

¹⁰ *Рехлецький Є.А.* Корпоративний капітал в умовах переходу до ринку: Дис. канд. екон. наук: 08.01.01. — Л., 2002. — 184 с.

¹¹ *Галузинський С.А.* Авансований капітал аграрних підприємств: формування, оцінка та ефективність використання, автореф. канд. екон. наук: 08.07.02. — К., 1999. — 27 с. — С. 8.

¹² *Єрмошенко М. М.* Тіньові капітали: джерела і механізми нагромадження, шляхи повернення, легалізації і використання // *Безпека економічних трансформацій. Матеріали круглого столу*. К.: НІСДС, Альтерпрес, 2000. — С. 131–132.

У політології йдеться про політичний капітал: особистий політичний капітал (тобто капітал особистих потенцій, чарівності, здібностей, популярності, ораторського мистецтва), фінансовий політичний капітал (кількість грошей, які можна буде скерувати за певних умов на підвищення електоральних можливостей того чи того політика), мас-медійний політичний капітал, адміністративний політичний капітал (тобто всі ті адміністративні засоби, які можуть бути задіяні для проведення свого претендента) тощо.

У бухгалтерському обліку капітал класифікувала за різними ознаками (всього 19) С. Деньга. Серед цих ознак лише кілька можна віднести безпосередньо до бухгалтерського обліку: кл. 14 — за складовими елементами в балансі (статутний, пайовий, додатковий, резервний, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), кл. 17 — за фактом оплати (оплачений, неоплачений), кл. 19 — за правом власності (власний і позичений)¹³.

Капітал як об'єкт бухгалтерського обліку

Щоб обґрунтувати тезу про капітал як об'єкт бухгалтерського обліку, необхідно спершу визначити, що взагалі розуміють під об'єктом бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що в науковій літературі з обліку багато десятиліть ведеться безплідна дискусія щодо трактування понять “об'єкт” і “предмет” обліку. Одні фахівці роками доводять, що предметом обліку є процес розширеного відтворення суспільного виробництва, інші цей же процес вважають лише об'єктом обліку. По суті ці софістичні дискусії нічого не дають для самого обліку, тому, не заглиблюючись у них, прийемо за аксіому твердження нашого відомого попередника П.П. Німчинова. Він уже давно поставив крапку у цій дискусії, вказавши, що і об'єкт, і предмет — це одне й те саме поняття, тільки використовується воно для визначення різного обсягу змісту: об'єкт є частиною предмета¹⁴.

Погоджуючись з цим підходом та зважаючи на те, що і під предметом, і під об'єктом бухгалтерського обліку розуміють процес розширеного відтворення суспільного продукту, який у перекладі на сьогоденішню економічну мову перетворився на кругообіг капіталу, то саме останній і вважатимемо об'єктом обліку. До цієї думки приєднується В. Кивачук. Він виходить з припущення Ш. Пангло, що якщо бухгалтерський облік є прикладною політичною економією, то його об'єктом є капітал як форма суспільних відносин, обґрутовуючи це його ж цитатою: “Бухгалтерський облік — дзеркало капіталу”¹⁵, в якій розшифровується бухгалтерський облік як надзвичайно чутливий інструмент, призначений для постійного вимірювання (спостереження) мас, які складають капітал підприємства¹⁶.

¹³ Деньга С.М. Еволюція капіталу // Вісник соціально-економічних досліджень. — 2006. — Вип. 22. — С. 108—116.

¹⁴ Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. — К.: Вища школа, 1977. — 240 с. — С. 33.

¹⁵ Кивачук В.С. Бухгалтерский учет и аудит на службе у капитала — реалии и перспективы // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. — Брест — Житомир: ЖГТУ, 2004. — С. 173.

¹⁶ Там само. — С. 172—177.

М. Білуха підкреслює, що бухгалтерський облік здійснює інформаційне відображення обігу капіталу на підприємстві, контролює його раціональне використання і розподіл суспільно необхідного продукту через ринкові відносини для задоволення потреб конкретної людини, зазначаючи таке: “Об’єктами бухгалтерського обліку на підприємстві є капітал, джерела його утворення, використані у процесі господарської діяльності, та результати цієї діяльності”¹⁷. Колектив авторів посібника з теорії бухгалтерського обліку під керівництвом Б.І. Валуєва бачить, що предметом бухгалтерського обліку є кругообіг капіталу у процесі відтворення¹⁸.

Загалом у обліку існує нормативне поняття власного капіталу, закріплене законодавчо. Воно визначено у П(С)БО № 2 “Баланс” та П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”, згідно з якими власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань. Тобто у моделі балансу $A = П$ права частина ($П$) до початку діяльності становить капітал, який у активі (A) виражається у вигляді майна. Діяльність же обов’язково тягне за собою виникнення зобов’язань: перед працівниками — із заробітної плати, перед органами соціального страхування — із нарахувань страхових внесків різним організаціям від цієї заробітної плати, перед бюджетом — із різних податків, перед іншими контрагентами — із заборгованості за матеріальні та інші цінності. Тому формула набуває іншого вигляду: $A = П(K + З)$, де пасив поділяється на дві частини: K — власний капітал, $З$ — залучений капітал або зобов’язання. Усі ці частини є об’єктами бухгалтерського обліку, кожний з яких виражається через свої конкретні риси.

Такі об’єкти обліку, або складові капіталу (майна) підприємства, можна виокремити із відомої формули кругообігу капіталу К. Маркса, за якою він у господарському процесі постійно перетворюється з однієї форми на іншу:

$$Г - Т - ЗП_{PC}^{ЗП+ПП} \dots B \dots T' - Г'.$$

Згідно з цією формулою об’єктами бухгалтерського обліку на першому етапі — етапі придбання — є грошові кошти ($Г$), які перетворюються на специфічний товар ($Т$) — засоби праці ($ЗП$) та робочу силу (PC): $Г - Т - ЗП_{PC}^{ЗП+ПП}$. Засоби праці включають власне засоби праці (будівлі, машини, обладнання, інвентар) та предмети праці ($ПП$) (сировина, паливо, матеріали), з одного боку, та робочу силу, яка приводить їх у рух та створює додаткову вартість, тобто множить капітал — з другого. Таким чином, на етапі придбання капітал потрапляє у бухгалтерський облік такими об’єктами майна, як основні засоби, виробничі запаси — у активі балансу та власним капіталом і заборгованостями (залучений капітал) — у його пасиві. Ці об’єкти дістають своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку: 10 “Основні засоби”, 12 “Нематеріальні

¹⁷ Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: 2000. — 629 с. — С. 47.

¹⁸ Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / Под ред. проф. Б.И. Валуева. — Одесса: ОДЕУ; “Принт Мастер”, 2002. — 272 с. — С. 37.

активи”, 20 “Виробничі запаси”, 40 “Власний капітал”, 66 “Розрахунки з оплати праці” тощо.

На етапі ...*В*..., етапі виробництва, відбувається створення нового продукту. Тут об'єктами обліку є знову ж ті засоби праці, предмети праці та робоча сила, що вже приводить їх у дію з метою отримання нового продукту (товару) та додаткової вартості. Вони тут набирають якості іншого об'єкта — готової продукції, для обліку якої залежно від галузі діяльності у Плані рахунків передбачено два рахунки: 26 “Готова продукція” і 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. Ця продукція підлягає реалізації, у зв'язку з чим вона набуває знову нової форми — форми товару, що виражається третьою частиною у формулі кругообігу капіталу — $T' - G'$. У ній вироблений продукт (товар) зі знаком (') включає додаткову вартість, яку власник отримує у вигляді грошей (G') після реалізації такого товару, що й принесе йому додаткову вартість — основне джерело накопичення.

Отже, для відображення в обліку цього етапу — етапу реалізації — об'єктами обліку стають спершу готова продукція, виконані роботи та надані послуги, що являють собою знову створені об'єкти. Після реалізації на поточний рахунок надходять кошти, які є наступним об'єктом обліку та відображаються на рахунках класу 3 “Кошти, розрахунки та інші активи”, зокрема: 30 “Каса”, 31 “Рахунки у банках”. Саме на ці рахунки буде отримана та зарахована виручка від реалізації, частиною якої є додаткова вартість, що й примножує капітал власника. Однак грошові рахунки не показують формування капіталу в обліку, оскільки на них будь-хто (бухгалтер, управлінець чи інвестор) побачить лише певну суму коштів. Але ж власник хоче бачити, яку частку там займає його потенційний капітал. Для цього бухгалтеру доведеться провести велику кількість розрахунків, що дістануть своє відображення на інших рахунках.

Це — рахунки реалізації, доходів, витрат, результатів, де безпосередньо у чітко визначеній послідовності формується прибуток підприємства, частина якого й залишається власнику як капітал. Для обліку доходів від реалізації призначені рахунки класу 7 “Доходи від реалізації”, на яких відображають доходи від реалізації, доходи від інших операцій (операційні, фінансові, інвестиційні та інші), а також податок на додану вартість, акцизний збір. Собівартість реалізації відображають на рахунку 90 “Собівартість реалізації”, а також на рахунках цього класу 9 “Витрати діяльності” відображають усі витрати, понесені підприємством від його будь-якої діяльності (операційні, фінансові, інвестиційні та інші).

Різницю між доходами та витратами за кожний звітний період відображають як отриманий фінансовий результат на рахунку 79 “Фінансові результати”. На ньому шляхом порівняння усіх витрат і усіх доходів отримується результат (прибуток або збиток) від використання вкладеного капіталу. Якщо підприємство наприкінці року отримало прибуток, його частина піде на поповнення власного капіталу підприємства відповідно до його Статуту та Наказу про облікову політику, у яких вказуються порядок та розміри нарахування дивідендів, використання та

поповнення капіталів тощо. Отже, шляхом відображення усіх цих об'єктів через систему рахунків капітал як узагальнювальний об'єкт і потрапляє у бухгалтерський облік. Для нього в обліку призначені рахунки класу 4 “Власний капітал”, зокрема: 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 42 “Додатковий капітал”, 43 “Резервний капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал”. Різноманітність видів капіталів у обліку пов'язана із порядком їх створення, використання та відображення на рахунках у системі бухгалтерського обліку.

З усього викладеного можна побачити, що поняття власного капіталу в обліку значно вужче, ніж економічне трактування цієї категорії і не передає усієї сутності поняття “капітал” та його складових, що створюються на підприємствах різних форм власності. Це пов'язано з тим, що бухгалтерському обліку притаманні риси конкретності, точності та достовірності. Він будується лише на реальних даних, отриманих із первинних бухгалтерських документів. Тому йому достатньо тих видів капіталу, які відображаються на конкретних рахунках. Хоч облік капіталу й ґрунтується на політичній економії, однак він має зовсім інші мету і завдання, і для їх досягнення того тлумачення капіталу, що визначено П(С)БО № 2 і № 3, цілком достатньо. Отже, довівши на прикладах, якими частинами капітал є об'єктом бухгалтерського обліку, переходимо до питання — чи є капітал інструментом його організації?

Капітал як інструмент організації обліку

Як уже зазначалося, деякі фахівці, зокрема В. Кивачук, зауважують, що найбільше в організації бухгалтерського обліку зацікавлений власник капіталу, оскільки бухгалтерський облік є інструментом в руках людей, що володіють певним капіталом, його було створено й розроблено у зв'язку із веденням обліку капіталу¹⁹. З цією тезою не зовсім можна погодитися, і ось чому. По-перше, облік було створено задовго до виникнення капіталу, принаймні того, що існує останні два століття. По-друге, хоч саме власники підприємств і повинні організувати облік задля прирощення свого капіталу, на практиці переважна їх більшість не завжди хоче показувати реальні зміни свого капіталу, інакше кажучи, вони не зацікавлені відображати в обліку свою діяльність у повному обсязі. На жаль, це дає їм можливість робити поширена так звана тіньова економіка. За її умов у облік потрапляє лише частина даних про господарську діяльність таких підприємств. Нерідко вони показують у обліку лише витрати, і чим більше, тим краще. Виручку ж, яка повинна їх покрити та дати прибуток, вони проводять у набагато менших обсягах, ніж мають насправді. І це у деяких випадках дозволяє їм робити навіть наше законодавство.

Повернемося до організації обліку власником капіталу. Безперечно, він повинен організувати облік, оскільки потрібно мати поточні рахунки та сплачува-

¹⁹ Кивачук В.С. Бухгалтерский учет и аудит на службе у капитала — реалии и перспективы // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. — Брест — Житомир: ЖГТУ, 2004. — С. 173.

ти певні податки, щоб діяльність була легальною. Цей обов'язок на нього покладений Законом “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” (стаття 8 “Організація бухгалтерського обліку на підприємстві” (п. 2 і п. 3)²⁰. У ній, зокрема у пунктах 2 і 3, вказано таке: “п. 2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. п. 3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів”²¹. Отже, у цьому разі не капітал є інструментом організації обліку, а Закон про бухгалтерський облік, якому повинні підпорядковуватися усі господарюючі суб'єкти. Чи вони його дотримуються — це інше питання, але виконувати повинні.

Крім того, не в кожному економічному суспільстві капітал має однакове значення для самого власника капіталу і для середовища, що його оточує: різні економічні умови, різні економічні відносини мають різноманітний вплив на формування та примноження капіталу. Так, у західному суспільстві, де надзвичайно важливим є популярність підприємства на ринку, капітал, справді, є найважливішим інструментом організації обліку. Це пов'язано з тим, що власник використовує облік не лише для відображення реального (можливо, й не зовсім реального) стану справ. Нерідко, щоб отримати більше надходжень від акціонерів, власник вимагає від бухгалтерії організувати облік таким чином, щоб у ньому доходи були більшими за реальні, що дасть змогу його акціям мати високе котирування на ринку, щоб в результаті примножити капітал. Зрештою такі махінації можуть виявитися, що не раз за останні роки підтверджувалося гучними банкрутствами. Однак певний час такі компанії мають високий статус, знамениту “марку” і таким чином завойовують дедалі більше прихильників, які й поповнюють капітал власника.

В умовах нашої економічної ситуації, коли й сьогодні прості (не привілейовані) акціонери уявлення не мають про отримання дивідендів як частини нагромадженого капіталу, не капітал є інструментом організації обліку. Як уже підкреслювалося, тутешні держателі акцій (найчастіше привілейованих) не зацікавлені показувати реальне зростання своїх капіталів, оскільки за різноманітними схемами вони й так для себе отримують добрий зиск від вкладення капіталу. Тут діє зовсім інший інструмент, що примушує їх організувати свій облік, і він є найсильнішим. Цей інструмент — податкове законодавство, за яким усі підприємст-

²⁰ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16 липня 1999 року № 996-XIV // Баланс (спец. випуск). — 2000. — № 2. — С. 3—7.

²¹ Там само.

ва змушені організувати свій облік таким чином, щоб своєчасно та в повному обсязі сплачувати різноманітні податки до бюджету. Це — закони України про податки: “Про оподаткування прибутку підприємств”²²; “Про податок на додану вартість”²³ та ще низка законів й інших нормативних актів, які регулюють податкові відносини підприємств із державою. Якщо підприємства ухиляються від сплати податків, вони можуть отримати надзвичайно серйозні штрафні санкції, які зменшать їх капітали. А це вже ніякому власнику не сподобається. Таким чином, саме податкові нормативи є найсуттєвішим інструментом в організації бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку нашої економіки.

Вивчивши поняття капіталу загалом та його роль у бухгалтерському обліку, можна зробити такі висновки. Капітал як економічна категорія є об’єктом бухгалтерського обліку. Капітал також є інструментом організації обліку, та лише у тій економіці, де важливу роль у його зростанні відіграють постачальники капіталу — акціонери. Оскільки таких у нас хоч і велика кількість, та переважна більшість існує лише номінально, не отримуючи дивідендів на свої невеликі вкладення, тоді як переважна меншість (привілейовані члени акціонерних товариств) забирає собі весь прибуток на капітал, не капітал є інструментом організації обліку. Таким інструментом організації обліку у нашому суспільстві є податкове законодавство.

²² Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. №283/97-ВР // Україна. Закони / Верховна Рада України. — вид. офіц. — К.: Парламентське видавництво, 1998. — 103 с.

²³ Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 р. №168/97- ВР // Україна. Закони / Верховна Рада України. — вид. офіц. — К.: Парламентське видавництво, 1997. — 35 с.