

Т.Г. КАМІНСЬКА, к.е.н., доцент,
кафедра бухгалтерського обліку і аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

Формування і облікове відображення кругообороту капіталу

& Питання, які розглядаються:

- Досліджується проблема структури і формування власного капіталу в умовах недосконалої методології його обліку.
- Проаналізовано відображення кругообороту капіталу в обліку і запропоновано практичні заходи, спрямовані на поліпшення методики запису таких операцій та відображення їх у балансі.

Ключові слова: кругооборот капіталу, власний капітал, статутний капітал, бухгалтерський облік, фінансова звітність.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Исследуется проблема структуры и формирования собственного капитала в условиях несовершенной методологии его учета.
- Проанализировано отображение кругооборота капитала в учете и предложено практические мероприятия по улучшению методики записи таких операций и отображения их в балансе.

Ключевые слова: кругооборот капитала, собственный капитал, уставной капитал, бухгалтерский учет, финансовая отчетность.

& Issues that are examined:

- The problem of the structure and formation of own capital in the conditions of imperfect accounting methodology is investigated.
- The reflection of capital turnover in accounting is analyzed and practical measures for the improvement of accounting transactions and their reflection in the balance sheet are proposed.

Keywords: capital turnover, own capital, statutory capital, accounting, financial reporting.

Постановка проблеми. Якщо проаналізувати структуру капіталу низки будь-яких підприємств, то можна зробити висновок, що, наприклад, співвідношення між статутним і резервним капіталом може становити від 1:0 до 1:16, а власний капітал загалом нерідко навіть є від'ємною величиною, що суперечить постулату економічної теорії щодо пропорційності його складових. Отже, ставлення до формування власного капіталу у вітчизняній теорії й практиці бухгалтерського обліку та звітності не можна назвати виваженим.

Оскільки ж забезпечити обґрунтоване формування власного капіталу можна тільки за умови, що воно базується на достовірній обліково-аналітичній інформації, то дослідження цієї проблеми є важливим як з наукового, так і практичного погляду. Довгий період (після 30-х років ХХ ст.) категорія капіталу взагалі була вилучена з балансів підприємств і замінена хоч ідентичним, але іншим терміном – фонд. Тому проблема відображення в обліку кругообороту капіталу є поки що невирішеною, незважаючи на її наукову й практичну значимість.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На підприємствах не забезпечується якісне формування власного капіталу, що зумовлене недоліками методології бухгалтерського обліку, яка до того ж відірвана від надбань економічної теорії [7], у тому числі й методики аналітичної інтерпретації його складових [1]. Зокрема, не зважаючи на повторне введення категорії «капітал» у термінологію бухгалтерського обліку й звітності, виокремлення відповідних статей у пасиві балансу, прийняття спеціального Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал» із затвердженням звітної форми № 4, далі обходять глибинний зміст цієї категорії, обмежуючись визначеннями у трьох положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати») однаковим, стислим, недостатньо глибоким визначенням: «Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань», незважаючи на подальші неузгодження.

Облік і контроль

Наприклад, Бетге Йорг вказує, що капітал – це різниця між сумами активів та зобов'язаннями організації за мінусом доходів майбутніх періодів [1, с. 63], хоча в п. 6 П(С)БО 11 «Зобов'язання» зазначається, що з метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на довгострокові, поточні, забезпечення, непередбачені забезпечення, доходи майбутніх періодів.

У підручниках з теорії бухгалтерського обліку вказується, що рахунок статутного капіталу – пасивний. Однак на практиці не все так однозначно. Це підтверджує відомий російський учений Я. Соколов. Він відмічає, що такий, здавалося б, типово пасивний рахунок, як «статутний фонд», помилково названий зараз «статутним капіталом», у дійсності активно-пасивний. Це впливає з теорії та підтверджується практикою, коли сума вилучення засобів підприємства перевищує суму статутного фонду – капіталу. Теоретично це значить, що власники винні підприємству, а не підприємство власникам, як у звичайному випадку [12, с. 496].

Зважаючи на те, що на практиці це не вичерпується лише розглянутою Я. Соколовим ситуацією, до того ж в Україні згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку цей парадокс відображається дещо інакше.

Метою статті є розглянути формування і облікове відображення кругообороту капіталу підприємств, а також проаналізувати його відображення в обліку і звітності з урахуванням його економічного змісту.

Виклад основного матеріалу. Доводиться констатувати, що в теорії бухгалтерському обліку немає ясності щодо визначення основоположної категорії капітал. Причому діапазон тлумачень досить широкий – від визнання суми капіталу заборгованістю підприємства перед власниками: «Капітал являє собою сукупність часток власників: частки акціонерів – акціонерний капітал» [14, с. 143] – так звана *фінансова концепція*, але таке твердження втрачає будь-який логічний сенс, коли зважити на те, що право володіння підприємством належить тому ж власникові, до діаметрально протилежного розуміння капіталу за *фізичною концепцією* як джерела формування активів підприємства, які уособлюють саме цю власність: «Облік капіталу ґрунтується на концепції джерела» [4, с. 65]; «Капітал ... джерело формування активів підприємства» [3, с. 123] чи поєднання двох різних концепцій (фінансової й фізичної): «Капітал ... є власним джерелом відтворення активів та відображає обсяг прав власників» [5, с. 8].

Окрім того, існує марксистська економічна концепція визначення капіталу як сукупності виробничих відносин капіталістичного способу виробництва, при яких засоби праці, гроші тощо є знаряддям експлуатації, привласнення частини чужої неоплаченої праці [7, с. 154], та юридична: «Капітал відображає обсяг прав та інтересів власника фірми» [10, с. 301]; «Капітал ... є законодавствено розміром прав власника до підприємства» [6, с. 159–160].

Проте з позицій практики ці концепції мало що дають, бо на рахунках четвертого класу, де відображають господарські операції з формування капіталу, жодної з них застосувати не можна, а тим більше пояснити необхідність для цього декількох окремих рахунків. Адже якщо визнати, що власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань, як це стверджується у вітчизняних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, то взагалі жодних рахунків для його облікового відображення непотрібно, оскільки йдеться про розрахункову величину – результат загальновідомого математичного рівняння:

$$A - Z = K \quad (1)$$

де А – актив; Z – зобов'язання; К – капітал.

Маючи сальдо за рахунками класів I «Необоротні активи»; II «Запаси»; III «Кошти, розрахунки та інші активи» – з одного боку, і сальдо за рахунками класів V «Довгострокові зобов'язання», VI «Поточні зобов'язання» – з іншого, легко вирішити наведене вище рівняння, не здійснюючи облікових процедур за низкою рахунків з обліку витрат і доходів, для того, щоб пересвідчитись, що сума сальдо рахунків четвертого класу «Власний капітал» вийде тотожною з результатом математичного розв'язку.

Тому з огляду на це можливо потрібно шукати мотивацію такого ускладнення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом № 291 Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. Найпростішим поясненням при цьому може бути слідування традиції, тим більше, що не тільки попередні плани рахунків містили призначені для обліку фондів (капіталу), а й у зарубіжних країнах без них не обходяться. Отже, причина виокремлення рахунків капіталу інша, і тут варто звернути увагу на те, що взагалі поява рахунка капіталу означала виникнення подвійної бухгалтерії, і не випадково Ді Піетро називав цей рахунок наріжним каменем усієї облікової системи [12, с. 73]. Такий підхід не можна визнати недостатньо методологічно обґрунтованим, особливо з урахуванням думки, яку висловив В. Палій наприкінці ХХ століття, суть якої полягала в тому, що бухгалтерський облік виник і розвивався як інструмент обліку капіталу, що предметом бухгалтерського обліку є капітал, його переміщення і трансформація у процесі *кругообороту*, включаючи приріст чи зменшення в результаті господарської діяльності [11, с. 55].

До речі, і К. Маркс загальну формулу кругообороту капіталу $G - T - G'$ тлумачив подібним чином: «Капіталіст знає, що всякі товари, хоч би який вигляд обідранців вони мали, хоч би як погано вони пахли, є гроші в душі й істині ... і до того ж чудотворний засіб з грошей робити більшу кількість грошей. Якщо в простому обігу вартість товарів на противагу їх споживній вартості діставала в кращому разі самостійну форму грошей, то тут вона раптом виступає як самозростаюча, як саморухома

субстанція, для якої товари і гроші є тільки форми» [7, с. 154].

Коли ж слово «гроші» замінити на «капітал», тоді, на нашу думку, зникає будь-яке протиріччя з тлумаченням: «Кругооборот капіталу – безперервний рух капіталу, в якому він послідовно перетворюється з однієї форми на іншу і робить повний кругооборот з приростом» [9, с. 260], що відповідає визначенню «самозростаюча субстанція» – за термінологією К. Маркса, який водночас вживав визначення для такого самозростання – «додаткова вартість».

У результаті вийшло, що дві різні одиниці виміру: споживна вартість і вартість, якщо висловлюватись обліковою термінологією, притаманні одній і тій же субстанції, наприклад, товар має вагу й масу чи об'єм і обсяг тощо. Проте намагання будь-яким способом

довести теорію додаткової вартості, за якою остання є винятково результатом експлуатації праці робітників, завадила К. Марксові викласти кругооборот капіталу на зразок італійської бухгалтерії, хоч він і прагнув до цього. Це засвідчує його листування з Ф. Енгельсом: «Ти, як фабрикант, повинен знати, що ви робите з грошми, які надходять для заміщення основного капіталу до того часу, коли його необхідно замінити *in natura*. І ти повинен відповісти мені на це питання (без теорії, суто практично)» [8, с. 270]. У наші дні це зробив відомий російський учений Я. Соколов [13, с. 57], а в українській версії в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу й зобов'язань підприємств і організацій це відображено так, як на рис. 1.

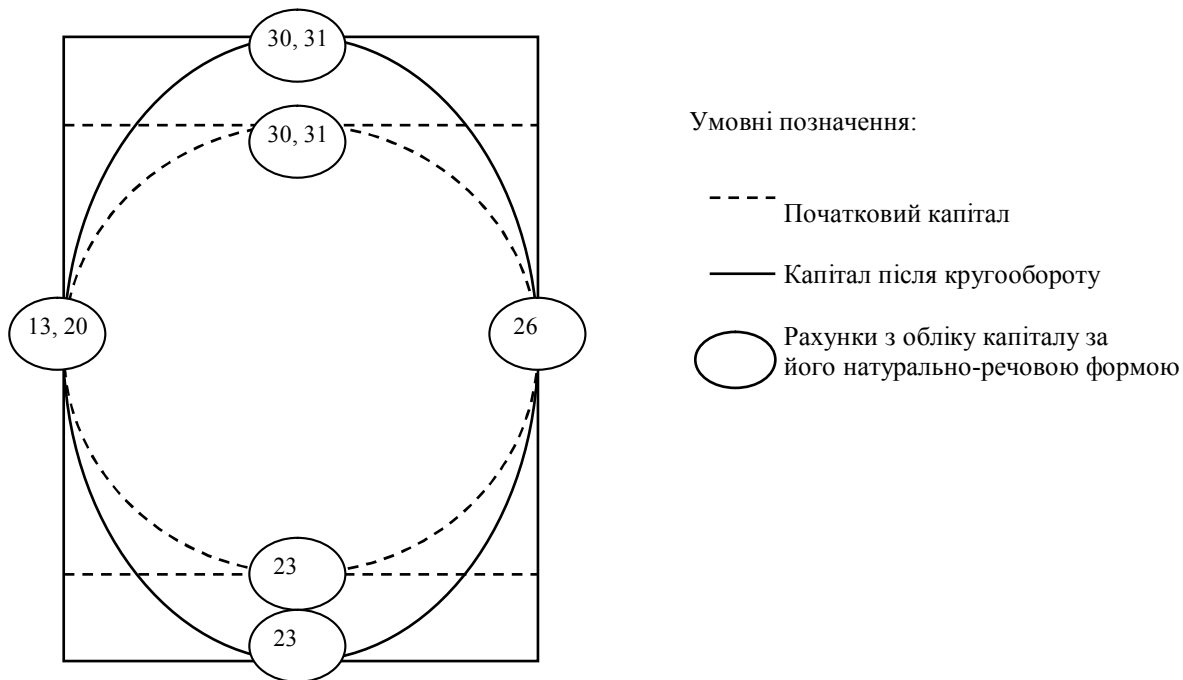


Рис. 1. Відображення кругообороту капіталу на рахунках бухгалтерського обліку

Водночас власний капітал будь-якого підприємства поділяється на основний і оборотний, а в процесі виробництва перший неминує перетворюється в другий через процес зносу основних засобів, а це означає, що вони через виручку (доходи) стають частиною грошей. Проте, як підкреслював К. Маркс: «Між усіма засобами виробництва, які діють на цьому підприємстві, існує не тільки відоме якісне, але й певне кількісне співвідношення, відома пропорційність розмірів. Ці речові відносини і пов'язані з ними відносини вартості факторів, які входять у продуктивний капітал, визначають той мінімальний обсяг, який повинен бути досягнутий для того, щоб його можна було перетворити, як приріст виробничого капіталу, в додаткову робочу силу чи тільки в перші» [7, с. 79]. Схематично це можна відобразити на рис. 2.

Трансформація основного капіталу в оборотний відображається за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», а це означає, що за дебетом рахунків з обліку витрат діяльності і через рахунки готової продукції, доходів, коштів і т. д., частина оборотного капіталу знову перетворюється в основний – як витрати за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Рахунок 40 «Статутний капітал», разом з іншими рахунками розділу 4 «Власний капітал», не дає можливості отримати системну й систематизовану інформацію про кругооборот капіталу. Водночас на практиці неминує різна тривалість обороту капіталу насамперед тому, як підкреслив І. Бланк, що у процесі інвестування капітал може надовго «зав'язнути», а інколи «потонути» [2, с. 10].



Рис. 2. Перетворення основного капіталу в оборотний через процес зносу основних засобів

Висновки. Потрібно забезпечити якомога коротший шлях оборотного капіталу в основний і навпаки, аби досягти максимально короткого періоду обороту власного капіталу загалом. Для досягнення цього слід виокремити у Плані рахунків бухгалтерського обліку субрахунки 401 «Статутний капітал (основний)» та 402 «Статутний капітал (оборотний)», що дозволить відслідковувати трансформацію основного і оборотного капіталу, а значить і активно впливати завдяки такій інформації на його формування і кругообіг.

4 Список використаних джерел

1. Бетге Йорг. Балансоведение / Й. Бетге [пер. с нем. под ред. В.Д.Новодворского]. – М.: Бухгалтерский учёт, 2000. – 264 с.
2. Бланк И.А. Управление формированием капитала / И.А. Бланк. – К.: «Ніка-центр», 2000. – 512 с.
3. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. М.Ф. Огійчука. – К.: Вища освіта, 2003. – 294 с.
4. Велш Г.А. Основы финансового обліку / Г.А. Велш, Д.А. Шорт; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
5. Канцуров О.О. Облік власного капіталу в сільськогосподарських підприємствах: Автореферат дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» /

О.О. Канцуров. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 2000. – 20 с.

6. Кипарисов Н.А. Теория бухгалтерского учёта / Н.А. Кипарисов. – [5-е изд.]. – М.: Госпланиздат, 1940. – 294 с.

7. Маркс К. Твори / К. Маркс, Ф. Энгельс. – К.: Політвидав України, 1963. – Т. 23. – 847 с.

8. Маркс К. Твори / К. Маркс, Ф. Энгельс – К.: Політвидав України. – 1966. – Т. 31. – 663 с.

9. Мочерний С.В. Економічна теорія: Посібник для студентів / С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр «Академія», 1999. – 592 с.

10. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учёта / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэл; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

11. Палий В.Ф. О предмете бухгалтерского учёта / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учёт. – 2006. – № 5. – С.55–58.

12. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

13. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

14. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учёта / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; [пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 453 с.