

КРУГООБІГ КАПІТАЛУ В СИСТЕМНІЙ МОДЕЛІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглядається кругообіг капіталу та його місце в системній моделі бухгалтерського обліку. Виділено основні етапи дослідження системної моделі бухгалтерського обліку та чотири підходи до визначення поняття його системи. Показано великий і малий кругообіги капіталу на підприємстві.

Ключові слова: капітал, кругообіг, система, модель, бухгалтерський облік.

На сьогодні науковцями чітко не визначено роль і місце кругообігу капіталу в системі бухгалтерського обліку, не виокремлено основні етапи дослідження системної моделі бухгалтерського обліку, немає загально визначених підходів до визначення поняття системи бухгалтерського обліку та значення так званого «великого» і «малого» кругообігів капіталу в цій системі. Це і зумовило тему дослідження.

Питання кругообігу капіталу в системі бухгалтерського обліку стали предметом наукового зацікавлення для багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, серед них Ануфрієв В. Е. [1], Бутинець Ф. Ф. [2, 10], Велш Г. А. і Шорт Д. Г. [3], Єрохіна О. А. [4], Кіндрацька Л. М. [5], Коломієць Т. І. [6], Лачинов Ю. Н. [7], Литвин Ю. Я. [8], Нідлз Б., Андерсен Х., Колдуел Д. [9], Жук В. М. [11], Палій В. Ф., Соколов Я. В. [12], Правдюк Н. Л. [13], Пушкар М. С. [14, 15], Ткач В. І. [16], Чумаченко М. Г. [17], проте ця тематика залишається актуальною.

Метою статті є аналіз кругообігу капіталу та його місце в системній моделі бухгалтерського обліку, окреслення позицій щодо визначення поняття системи бухгалтерського обліку.

Нині відомо понад сорок визначень поняття

системи в економічних дослідженнях [2]. Загальний їх огляд дає змогу констатувати, що системою вищого порядку можна вважати управління. Необхідність підвищення його якості дає змогу окреслити таку систему, як економіка, та її складову – бухгалтерський облік.

Відповідно до здійсненого дослідження базових понять системності пропонується загальна схема моделі системного дослідження бухгалтерського обліку, що складається з етапів, відображених в таблиці 1.

При встановленні якісного визначення необхідно окреслити бухгалтерський облік як систему. Як вказано в таблиці 1, потрібно розкрити зміст дослідження – визначити загальносистемні й індивідуальні властивості.

Фахівці неодноразово зазначали, що суспільство загалом і економічна сфера як його частина настільки складні, що органічно вимагають існування особливого компонента для забезпечення єдності й цілісності. Таким компонентом прийнято вважати суперечність інтересів економічних суб'єктів [6] та ланку управління [4]. Отже, економіка пронизана зв'язками на всіх рівнях, тому управління

Таблиця 1. Етапи дослідження системної моделі бухгалтерського обліку*

Етапи	Розкриття змісту	Значення
1	Встановлення якісної визначеності системи	Обґрунтування необхідності системного дослідження
2	Визначення типу системи бухгалтерського обліку	Тип системи передбачає загальні підходи до дослідження
3	Вивчення структури (складових) системи	Діяльність системи та підсистем у їхніх взаємозв'язках і взаємозалежностях
4	Виявлення фактора системоутворення	Визначення джерела саморозвитку системи
5	Дослідження мети системи	Можливість означення цілей системи
6	Означення виходів системи	Перевірка логічності досліджень системи
7	Визначення системних критеріїв ефективності	Відстеження ефективності й оптимальності підсистем і системи загалом

*За даними [13, с. 21-22]

неузгодженими потребами й інтересами підвищує ступінь цілісності, поєднуючи розрізнені компоненти та елементи національної економіки.

В економічній та обліковій літературі щодо визначення поняття системи бухгалтерського обліку існують наступні підходи.

Перший підхід передбачає, що системою бухгалтерського обліку є сукупність елементів методу (носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінка господарських фактів, калькуляція, інвентаризація, баланс, звітність, реєстри, спосіб обробки), які пов'язані між собою [5, с. 40; 10, с. 16; 14, с. 42].

Так у праці В. Ф. Палія і Я. В. Соколова вказано, що «система обліку – це набір елементів (рахунків) і зв'язків між ними (кореспонденції)» [12, с. 31]. Ю. Я. Литвин вказує, що «система повинна забезпечувати систематизацію показників бухгалтерського обліку» [8, с. 6]. Ф. Ф. Бутинець зазначає: «система бухгалтерського обліку є моделлю ретроспективного відображення документально оформлених та оцінених у вартісних вимірниках фактів господарської діяльності підприємства, що ґрунтується на застосуванні єдиного взаємопов'язаного циклу рахунків, регламентованих планом рахунків» [10, с. 17]. В. І. Ткач вважає систему бухгалтерського обліку логічним комплексом, сформованим на базі Плану рахунків, який узагальнює процеси виробництва, постачання, реалізації [16]. Щодо Плану рахунків, то В. Е. Ануфрієв називає його переліком, узгодженим взаємозалежним подвійним записом в єдину систему, здатну реагувати на будь-які зміни в економіці, разом із ринковими [1, с. 16].

Другий підхід до системності бухгалтерського обліку ґрунтується на його базових принципах і поняттях. У 1981 р. відомі дослідники бухгалтерського обліку В. Ф. Палій та Я. В. Соколов [12, с. 27-28] розглядали його тільки як систему, що характеризується низкою ознак (постулатів). До них належать такі: 1) теоретична модель побудови обліку передбачає більше можливостей, ніж його практика; 2) зміна засобів і їх джерел відображається в інформаційному повідомленні на носіях; 3) одна й та ж зміна повинна призводити до однієї й тієї ж проводки; 4) факти реконструюються для аналізу; 5) засоби відповідають джерелам; 6) результат рівний зміні засобів; 7) невелика операція може привести до якісних змін.

Тобто за цього підходу в проекції на сучасний стан поняття системи обліку можна порівняти із складною низкою теорій, методів і методик, в основу якої покладено певні принципи, правила, рекомендації, відповідно до яких формуються бухгалтерський облік і звітні дані. Маємо ще одне підтвердження соціальності обліку — він досліджує те, що відбувається, бо не все має цінність та розкриті на теоретичному рівні особливості, а тільки те, що задано обліку наперед. Дані показують не те, що було чи буде, а те що можна отримати при виконанні умов постулатів [8, с. 10-11].

Третій підхід, при розгляді бухгалтерського обліку як організаційної системи, акцентує увагу на потребі чітко виділити його основні частини (етапи): 1) вхід у систему за сукупністю операцій; 2) процес документування, первинний облік; 3) відображення господарських фактів у системі рахунків і реєстрах, ведення поточного обліку; 4) зведення й узагальнення даних, підсумковий облік; 5) звітність як вихід із

системи. Такий підхід переважає у дослідженнях зарубіжних авторів і в сучасних вітчизняних підручниках з теорії бухгалтерського обліку, де система – це «збір фінансових даних про підприємство, аналіз, оцінка, документування фінансової інформації та звітування з цієї інформації перед зацікавленими особами» [3, с. 102]; здійснює вимірювання, обробку й передачу фінансової інформації про певний господарюючий суб'єкт [9, с. 14].

Четвертий підхід пояснює систему бухгалтерського обліку як відображення *кругообігу капіталу* у процесі діяльності за допомогою спостереження, вимірювання, класифікації й узагальнення [14]. Цей підхід у певному розумінні є синтезом попередніх, він визначає систему бухгалтерського обліку як певний логічний комплекс, сформований на базі Плану рахунків, що узагальнює процеси виробництва, постачання і реалізації [16]. Кожна структурна частина обліку (кошти, сировина, засоби) має замкнутий цикл і може бути самостійною системою (підсистемою), яка забезпечує узагальнену систему бухгалтерського обліку організаційно, технічно та нормативно.

У нинішніх умовах деякі дослідники, зокрема Л. М. Кіндрацька [5, с. 3], вказують на наявність різновиду тако-го підходу, за якого система бухгалтерського обліку – це складний інформаційний потік даних про стан і рух майна, коштів, ресурсів, зміну фінансових результатів, доходів і витрат. Саме за цих умов системності бухгалтерська інформація набуває статусу цінного й важливого ресурсу, а оцінка бізнесу пов'язана з еволюцією бухгалтерського обліку. Схожу думку висловлюють автори підручника «Організація бухгалтерського обліку»: «Система обліку — сукупність елементів певного змісту і форми, які пов'язані між собою та об'єднані регулярною взаємодією. Це система інформації про стан та рух ресурсів, про результати господарської діяльності в єдиному грошовому вимірюванні» [10, с. 17].

Розгляд наведених чотирьох груп визначень свідчить, що перша група визначає облікову систему через склад, залишаючи поза увагою зв'язок; друга, навпаки, абстрагується від складу; третя група пов'язує облік лише з процесами, характерними для підприємств, а не для економіки загалом; четверта група, залучаючи в систему обліку майже всі його складові – від методів до облугування процесів *кругообігу*, зокрема, *капіталу*, найбільш логічно розкриває це поняття.

Певний компроміс у визначеннях пропонує М. Г. Чумаченко [17, с. 3], вказуючи, що завданням бухгалтерського обліку є опис, пояснення, передбачення й одночасне спрямування наших дій. У цьому облік спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень.

М. С. Пушкар вважає: для того, щоб вивчати облік як систему, «необхідно домовитися про однозначність трактування цього феномена» [15, с. 103]. До цього варто додати, що загальне поняття системи конкретизується переліком критеріїв: історичне місце облікової системи, регламентація обліку, система національних бухгалтерських стандартів, план рахунків, організація обліку на підприємстві, методологія визначення кінцевого результату тощо. У визначенні та дослідженні системності треба відштовхуватись від певної методології. Вона й

визначатиме глобальний підхід до досліджуваних сутностей системи, передбачить її всебічний розгляд для найбільш повної визначеності – як у нерухомості-статистиці, так і в русі-динаміці [7, с. 6]. Визначеність усіх понять досягається, щонайменше, подвійним їх

характером. Що стосується системи обліку, то такою подвійністю є апарат й об'єкти дослідження, склад і взаємозв'язок яких наведено в табл. 2.

Відомо, що статутний (пайовий) капітал

Таблиця 2. Апарат і об'єкти дослідження системи бухгалтерського обліку*

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	
Апарат дослідження	Об'єкти дослідження
Поняття власність, майно, відносини, виробництво, обмін, благо, товар, вартість	Елементи методу Процеси Суб'єкти - власники, капітал - майно Відносини відповідальність, борг, зобов'язання, позика, заборгованість, резерв Єдність факти і явища, баланс засобів і відносин Вартість блага, гроші, речі, технології
Інструменти спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення	
Міра натуральна, вартісна, грошова	
МЕТОД	

*За даними [7, с. 16-18]

формується за рахунок внесків засновників (власників). А інші джерела фінансування активів підприємства виникають як результат використання первісно інвестованого власниками капіталу (статутного чи пайового). Це явище в економічній теорії відоме як кругообіг капіталу. Якщо підприємство ефективно використало авансований капітал (Г), за рахунок чого придбало засоби виробництва та зуміло реалізувати вироблений за допомогою цих засобів продукт (продукцію, товари, роботи, послуги) (Т), то у складі зиску зможе повернути назад вкладений капітал з приростом (прибутком) (Г'): $G - T = (G')$. Отже, первісно інвестований капітал здійснив обіг, чим приніс власникам приріст капіталу. Між процесом вкладення капіталу та отриманням прибутку проходить значний період часу, протягом якого капітал проходить мініобіги — цикли. Ці цикли становлять процеси формування та перетворення основного та оборотного капіталів: процес виробництва, обігу, процес зміни структури власного капіталу тощо. На рис. 1 показано схематично великий і малий кругообіги капіталу та його перетворення. Первісно інвестований капітал використо-вується на найбільш необхідні засоби виробництва для початку господарської діяльності. Надалі для формування засобів виробництва та ведення господарської діяльності залучаються засоби, джерелами яких є довгострокові та поточні зобов'язання.

У процесі господарської діяльності підприємства отримують зиск від реалізації, яка має покрити понесені витрати шляхом погашення зобов'язань та дати додатковий капітал у вигляді прибутку для розширення чи здійснення нового циклу виробничої діяльності. «Малий» кругообіг капіталу проходить протягом певного часу, наприклад звітного періоду, декілька разів. «Великий» кругообіг капіталу, як правило, є завершеним звітним періодом або виробничим циклом, якщо він більший від звітного періоду. На кінець звітного періоду після сплати податків та інших поточних зобов'язань визначається чистий прибуток. Сума чистого прибутку на певну

дату і буде вважатися приростом вартості майна власників на цю дату.

Отже, система бухгалтерського обліку – це елементи методу обліку, пов'язані між собою й об'єднані в єдине ціле, що надають інформацію про стан і рух активів, капіталу та зобов'язань, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику. Кругообіг капіталу («великий» і «малий») посідає важливе місце в системній моделі бухгалтерського обліку. Виділено основні етапи дослідження системної моделі бухгалтерського обліку та чотири підходи до визначення поняття системи бухгалтерського обліку. І лише один з них, залучаючи в систему обліку майже всі його складові – від методів до обслуговування процесів кругообігу капіталу, найбільш логічно розкриває це поняття.

Список літератури

1. Ануфрієв, В. Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / В. Е. Ануфрієв // Бухгалтерский учет. – 1998. - № 8. – С. 12-17.
2. Бутынец, Ф. Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] / Ф. Ф. Бутынец, Я. В. Соколов, Д. А. Панков и др. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 660 с.
3. Велш Г. А. Основы финансового обліку [Текст] / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт : [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К. : Основи, 1997. – 943.
4. Ерохина, Е. А. Развитие национальной экономики: системно-самоорганизационный подход [Текст] / Е. А. Ерохина. – Томск: Изд-во Томского университета, 1999. – 160 с.
5. Кіндрацька, Л. М. Бухгалтерський облік у банках: методологія і практика [Текст] : монографія / Л. М. Кіндрацька. – К. : КНЕУ, 2002. – 286 с.
6. Коломиец, Т. И. Взаимосвязи общенациональной и региональной систем в экономике: методологический аспект [Текст] : Дис. ... д-ра экон. наук / Т. И. Коломиец. Томск, 1994. - с. 34.
7. Лачинов, Ю. Н. Бухгалтерский учет в исследовании экономических категорий [Текст] / Ю. Н. Лачинов. – М. : Тезаурус, 2001. – 52 с.
8. Литвин, Ю. Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві [Текст] / Ю. Я. Литвин. – К. : Вища школа, 1993. – 301 с.

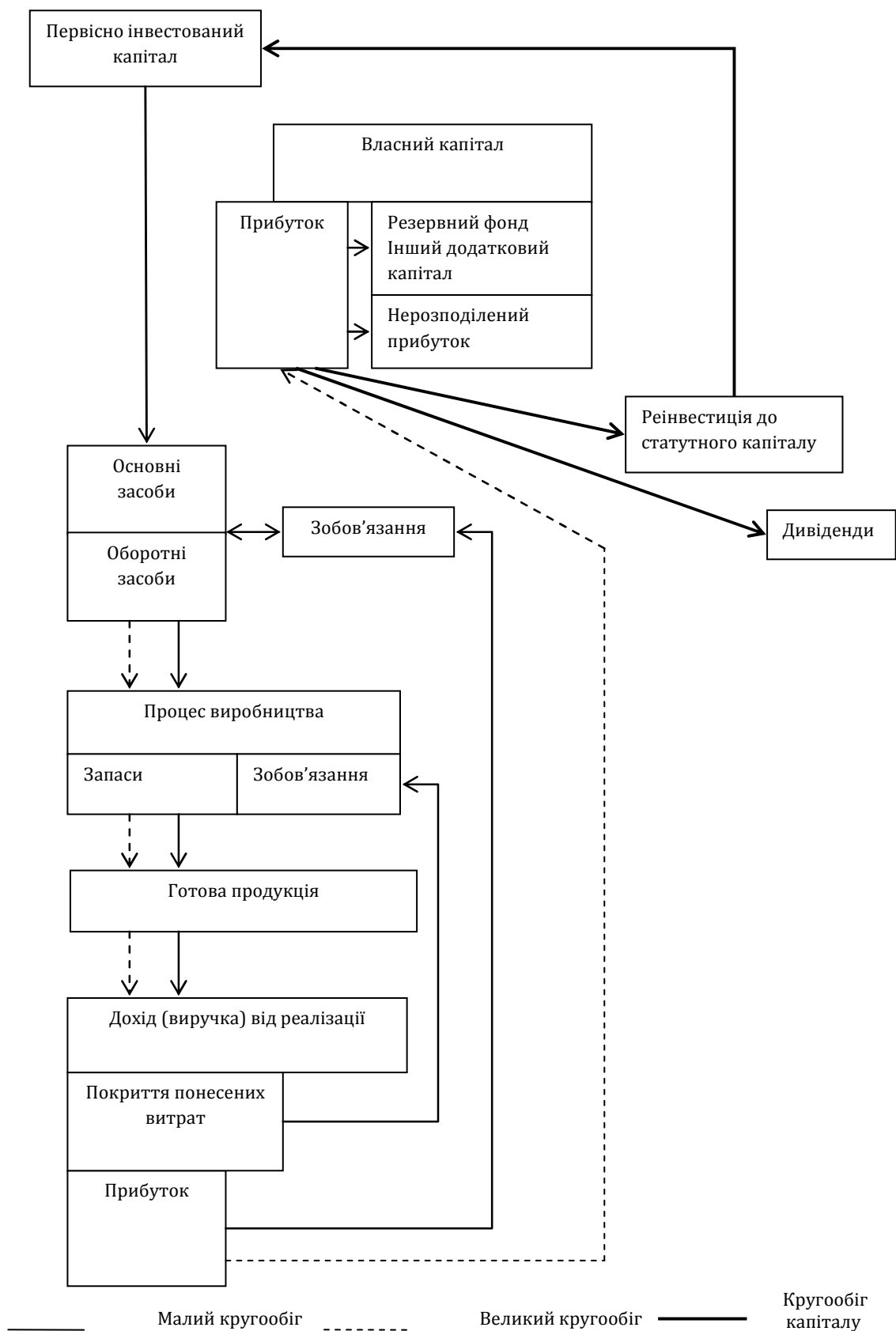


Рис. 1. Схема великого і малого кругообігів капіталу [11, с. 142].

-
9. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учёта [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэл : [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
 10. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.
 11. Організація обліку відносин власності [Текст] : навч. посібник / За ред. Жука В. М. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2010. – 372 с.
 12. Палий, В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета [Текст] / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
 13. Правдюк Н. Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві [Текст] / Н. Л. Правдюк. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2005. – 420 с.
 14. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Економічна думка, 1999. – 422 с.
 15. Пушкар, М. С. Філософія обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланк, 2002. – 157 с.
 16. Ткач, В. И. Международная система учета и отчетности [Текст] / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
 17. Чумаченко, М. Г. Бухгалтерский учет прошлое, настоящее ... будущее? [Текст] / М. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - № 1. – С. 2-7.

РЕЗЮМЕ

Каминская Татьяна

Кругооборот капитала в системной модели бухгалтерского учета

В статье рассматривается кругооборот капитала и его место в системной модели бухгалтерского учета. Выделены основные этапы исследования системной модели бухгалтерского учета и четыре подхода к определению понятия системы бухгалтерского учета. Наведен большой и малый кругооборот капитал на предприятии.

RESUME

Kamins'ka Tetyana

Capital turnover in system model of accounting

In the article the capital turnover and its place in the system model of accounting are examined. The basic research stages of system model of accounting and four approaches in relation to the determining concept of the system of accounting are selected. Large and small circulations of capital on an enterprise are shown.

Стаття надійшла до редакції 17.04.2012 р.