

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 7, 2013 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 657.471

*Н. Г. Слободян,  
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Національний університет харчових технологій, м. Київ  
Т. М. Паляниця,  
студент-бакалавр,  
Національний університет харчових технологій, м. Київ*

## СИСТЕМА КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ ЯК СПОСІБ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*N. G. Slobodyan,  
Candidate of Economic Sciences, docent,  
Department of International Management, National University of Food Technologies, Kyiv  
T. M. Palyanitsya,  
Student, National University of Food Technologies, Kyiv*

### SYSTEM CIRCULATION OF CAPITAL AS METHOD OF IMPROVEMENT OF ACCOUNTING

*Авторами статті було обґрунтовано необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку на основі концепції кругообороту капіталу; доведено необхідність в уточненні сутності бухгалтерського обліку та його предмету.*

*The necessity of accounting system improvement is proved based on capital cycle conception, the necessity of accounting sense and its subject specification are established in the article.*

**Ключові слова:** *капітал, бухгалтерський облік, оцінка, концепція збереження капіталу.*

**Keywords:** *capital, accounting, evaluation, capital safety conception.*

**Постановка проблеми.** Розглядаючи бухгалтерський облік як систему інформаційного забезпечення управління слід враховувати рівень та завдання такого управління. Будь який процес управління діяльністю підприємства в ринковій економіці починається з процесу інвестування, що ставить в основу визначення об'єкта фінансового менеджменту інвестора – капіталу. Таким чином, завдання найвищого органу управління, це збільшення, або ж правильніше – примноження вкладеного капіталу, а завдання нижчих ланок управління локалізується по мірі відповідальності. В основі відповідальності менеджерів покладено активи підприємства та процеси з їх перетворення. Враховуючи, що такі перетворення відбуваються за фактами господарського життя, то і завдання бухгалтера передбачає належне виконання своїх функцій за кожним таким фактом, на основі чого він повинен відповісти на запитання: що, де, кому, коли, навіщо, як?

Досить добре дав відповіді на ці запитання Загряцький М.І.: що складає предмет факту господарського життя (як його оцінити)?, де місце здійснення операції і як розподіляється ризик?, хто є відповідальною особою для оформлення документів?, кому належать витрати, кому необхідно платити або відвантажувати цінності, або надавати послуги?, коли виникають права і зобов'язання?, навіщо їх необхідно отримувати і виконувати? і як отримувати і виконувати, тобто в якій формі [1, с.3-4]. Проте сучасний бухгалтерський облік не передбачає повноту відповідей на запитання, оскільки він виконує фіксацію здійснених фактів господарського життя, не дає відповідей: навіщо здійснювати, або виконувати операції, який результат таких операцій на зміну вартості капіталу, яку роль в примноженні капіталу виконує менеджер. Нажаль, така інформація відсутня в фінансовій звітності, що надається для інвесторів. Отже, сучасна модель системи бухгалтерського обліку не виконує в достатній мірі своїх функцій, оскільки не забезпечує формування інформації про ефективність використання капіталу, а фіксує лише фактичні фінансові результати. Існуючі підходи як в вітчизняній, так і міжнародній практиці до визначення капіталу через вартість активів та зобов'язань не надають цій інформації достовірності, оскільки підходи, що передбачені П(С)БО і МСФЗ до визначення вартості активів є далеко не досконалі. Проте іншого способу визначення обсягу примноження капіталу поки, що немає.

До дискусійних питань, що потребують вирішення слід віднести і недосконалість сучасного трактування бухгалтерського обліку в Україні, а на основі нього і трактуванням предмету бухгалтерського обліку, як сукупності процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узгалянням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень. Очевидно, що існує визначення обліку, його предмету не акцентує увагу на ефективність використання капіталу. Спроби інших трактувань предмету бухгалтерського обліку нині призводять лише до розмивання бухгалтерського обліку як науки. Оскільки відсутність актуального трактування сутності та предмету обліку дискредитує бухгалтерський облік як науку, надає можливість проведення критики і стримує його розвиток бухгалтерського обліку. Наведене в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 966-XIV визначення бухгалтерського обліку базується на основі певного переліку спеціальних методів бухгалтерського обліку, а не на основі його мети. Тому, сучасна теорія бухгалтерського обліку базується лише на методах, що притаманні індустріальній економіці, з характерними рисами державної власності і спрямована на фіксацію основних технологічних процесів, а не на кругооборот капіталу в різних його формах.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Дослідженням теорії бухгалтерського обліку присвячена значна кількість наукових та навчально-методичних праць Ф.Ф.Бутинця, В.В.Ковальова, М.В.Кужельного, М.І.Кутера, Н.М.Малюги, В.Ф.Паляя, Я.В.Соколова, В.І.Стражева, В.Г.Швеца та інших науковців. Проте розвиток економічних відносин спонукає необхідність акцентувати увагу не лише на форми існування капіталу, а й на характеристики використання та управління капіталом.

**Постановка завдання.** Метою статті є обґрунтування необхідності удосконалення системи бухгалтерського обліку на основі концепції кругообороту капіталу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** До капіталу підприємства завжди існує підвищений інтерес з боку інвесторів, власників, засновників, і інших зацікавлених осіб. Основним джерелом інформації, необхідної для оцінки і аналізу капіталу є фінансова звітність, яка не в повній мірі задовольняє всі інформаційні потреби користувачів. Визначаючи значення власного капіталу підприємства І.Ф.Шерр зазначав, що "головна мета бухгалтерії полягає в повідомленні даних про величину власного капіталу, його збільшення і зменшення" [2, с. 197]. Реалізація вказаної ідеї спонукає при формуванні або поповненні капіталу створенням нових благ [3, с.11].

Щодо трактування сутності капіталу як складної і багатоаспектної економічної категорії, необхідно звернути увагу на існування різних підходів до визнання капіталу в економічній літературі. Так, в економічній літературі капітал визнавався як: запас, накопичений запас, як попередньо накопичений запас продуктів минулої праці [4, с. 239–240]; сукупність речей [5, с. 234]; товари тривалого користування [6, с. 624]; сума грошей та інших платіжних засобів; кошти [7, с. 710]; запаси

коштів, які створені першопочатковими внесками власників [8, с. 15–16]; сукупність майнових засобів, які служать для господарських цілей і виражені у грошовій одиниці [9, с. 165]; активи корпорації за мінусом її боргових зобов'язань [10, с. 110]. Економісти Лондонської школи бізнесу Д.Стоун та К.Хітчинг, називаючи фінансові кошти капіталом, розрізняють акціонерний капітал, позиковий капітал та зовнішні інвестиції [11]. За такого підходу поєднуються активи з джерелами їх створення, які в бухгалтерському обліку обліковують на активних і пасивних рахунках, а в балансі підприємства відображаються за різними його сторонами [11, С.10]. З позиції сучасної теорії бухгалтерського обліку Л.Г.Ловінська [12, с. 253] схиляється до визначення капіталу, що передбачає «блага, використання якого дає можливість збільшити майбутні блага».

Розглядаючи сутність капіталу через призму блага (певних видів активів, речей товарів) слід відзначити, що всі капітальні блага рано чи пізно переходять в кінцевий продукт і перестають існувати в результаті використання їх споживання або зносу. Тому, розглядаючи концепцію збереження капіталу на основі переліку конкретних благ є помилковим. Звідси виникає необхідність в додатковій аналітичній інформації, систем показників, які з достатньою мірою надійності могли б дати оцінку збереженню та примноженню капіталу.

Як зазначалося в попередніх дослідженнях [3, с.10], одним із перших, хто оцінив значення відображення капіталу в бухгалтерському обліку і звітності, був Джеймс Вільям Фултон, який вважав, що рахунок «капітал» представляє мету бухгалтерського обліку, всі інші рахунки – лише засоби для досягнення поставленої мети. Капітал, як базисна економічна категорія, виражає сукупність відносин у процесі відтворення матеріальних благ і послуг, цінності, що використовуються в бізнесі для збільшення доходів власників капіталу і всіх контрагентів. Функціонуючий капітал є дисконтованим потоком доходів у реальному економічному і соціальному середовищі.

Концепція збереження капіталу – концепція, згідно якої прибуток признається лише за умови збереження первинного капіталу. Концептуальна основа фінансової звітності визначає дві основні тенденції: збереження фінансового капіталу і збереження фізичного капіталу. Ці концепції покладені в основу різних методів обліку активів та зобов'язань з урахуванням інфляції. Поняття капіталу взаємозв'язане з поняттям прибутку, і цей зв'язок встановлюють принципи підтримки капіталу, визначаючи підхід до визнання прибутку. Згідно концепції збереження капіталу, прибуток отримуються лише в тому випадку, якщо результатом всіх розподілів прибутку стане перевищення оцінки чистих активів в кінці звітного періоду над їх оцінкою на початку звітного періоду. Таким чином, взаємозв'язок виявляється в тому, що фінансовий результат впливає на зміну вартості чистих активів, а не зміна вартості активів та зобов'язань. Відсутність вказаної теорії в формуванні податкового законодавства, призводить до того, що можуть збільшуватися податкові зобов'язання за умови зменшення вартості чистих активів.

З урахуванням цього, стає очевидним те, що капітал є комплексним об'єктом обліку, і потребує корегування на основі оцінки об'єктів обліку з урахуванням інфляційних процесів та особливих умов невизначеності господарських процесів, що впливають на вартісну оцінку об'єктів обліку (наявності різних видів ризиків, що зумовлені завищенням дебіторської заборгованості, матеріальних активів, заниження зобов'язань), а також недосконалість підходів до визнання та оцінки інтелектуального потенціалу.

Згідно п. 4 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» визначення справедливої вартості зосереджене на активах та зобов'язаннях, оскільки вони є головним предметом облікової оцінки. До характеристик, що покладені в основу оцінки справедливої вартості (п.11 МСФЗ 13) належать, наприклад, такі: а) стан та місце розташування активу та б) обмеження, якщо вони є, на продаж або використання активу. А впровадження в практику довгоочікуваного нового МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» не вирішить існуючу проблему бухгалтерського обліку, оскільки не враховує особливості вказаних проблем.

Такі обґрунтування можуть бути діючі лише за умов існування розвинутих «тепліх» ринкових відносин, без існування таких особливих моментів, як «рейдерство», «відкати», монополізм, значний обсяг трансакційних витрат, що не передбачені для відображення в обліку. Звичайно, це також і стримує бажання власників розкривати повну інформацію згідно вимог МСФЗ в фінансовій звітності підприємств, що не мають обов'язкового для цього статусу.

Досліджуючи еволюцію теорії капіталу Кушубакова Б.К. обґрунтовує невідповідність між можливостями бухгалтерського обліку і звітності в рамках діючої концепції і інституційними вимогами до формування інформації [13, с.5].

На основі цього, слід визнати проблеми протиріччя і компромісу між статичною і динамічною концепціями звітності підприємства, адже очевидним є те, що статичного підходу в умовах корпоратизації капіталу є недостатньо.

**Висновки.** На сьогоднішній день потрібно розвинути бухгалтерський облік на основі порівняння статистики та динаміки як бухгалтерського балансу, так і концепції збереження і кругообороту капіталу, що надавало б можливість користувачу бухгалтерської звітності через факти господарського життя впливати на величину капіталу та об'єкти обліку.

Слід визнати, що існуюча методологія обліку в основному спрямована на збереження та використання активів підприємства, а не на збереження і використання його капіталу. Це пояснюється тим, що між ними існує взаємозв'язок на основі «умовного» визначення прибутку підприємства. Адже, розмір прибутку залежить від прийнятої облікової політики підприємства, що не враховує особливості застосування професійних суджень для різних елементів звітності, і він може бути різним для однієї і тієї ж діяльності. Це призводить до маніпулювання інформації, що потрібна для прийняття управлінських рішень.

Існує потреба в удосконаленні самого визначення бухгалтерського обліку, через відкидання деталізації технології облікового процесу на основі кінцевої мети обліку.

#### Література.

1. Загряцкий Н.И. Теория бухгалтерского учета. 2-е издание: Учебное пособие. – Н.Новгород: Нижегород. гос. архит.-строит. ун-т, 2004. – 138 с.
2. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс / Шерр И.Ф. — [4-е изд.]. — М.: Эконом. жизнь, 1926. — 576 с.
3. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [монографія] / Бондар М.І. — К.: КНЕУ, 2008. — 256 с.
4. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підруч. ; за ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. — К.: Вища шк. : Знання, 1997. — 743 с.
5. Маршалл А. Принципы экономической науки : в 5 т. / Маршалл А. — Т. 3. — М.: Прогресс, 1993. — 351 с.
6. Семьюелсон П.А. Микроэкономика : підруч. / П.А. Семьюелсон, В.Д. Норд-гауз ; пер. з англ. — К.: Основи, 1998. — 676 с.
7. Роуз П.С. Банковский менеджмент / Роуз П.С. ; пер. с англ. — [2-го изд.]. — М.: Дело Лтд, 1995. — 768 с.
8. Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчетность: какой ей быть? / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин, В.Т. Слабинский // Бухгалтерский учет. — 1993. — № 5. — С. 14–20.
9. Вейцман Р.Я. Краткий учебник счетоводства / Вейцман Р.Я. — М.: Красный Пролетарий, 1926. — 208 с.
10. Словник фондового ринку ; [авт.-уклад. А.Т. Головки, В.Ф. Кобзар, О.О. Науменко та ін.]. — К.: УМК Центр, 1999. — 288 с.
11. Стоун Д. Бухучет и финансовый анализ / Д. Стоун, К. Хитчинг. — М.: Сирин, 1998. — 302 с.
12. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : [монографія] / Л.Г. Ловінська — К.: КНЕУ, 2006. — 256 с.
13. Кушубакова Б.К. Эволюция теории капитала и его бухгалтерской трактовки / Б.К. Кушубакова // Аудит и финансовый анализ. — №3. — 2010. — с.1-6.

#### References.

1. Zagryackii N.I. Teoriya buxgalterskogo ucheta. 2-e izdanie: Uchebnoe posobie. – N.Novgorod: Nizhegorod. gos. arxit.-stroit. un-t, 2004. – 138 s.
2. SHerr I.F. Buxgalteriya i balans / SHerr I.F. — [4-e izd.]. — M.: Ekonom. zhizn', 1926. — 576 s.
3. Bondar M.I. Investitsionnaya deyatel'nost': metodika ta organizatsiya obliku i kontrolyu : [monografiya] / Bondar M.I. — K.: KNEU, 2008. — 256 s.
4. Osnovi ekonomichnoi teorii: politekonomichnii aspekt : pidruch. ; za red. G.N. Klimka, V.P. Nesterenka. — K.: Vischa shk. : Znannya, 1997. — 743 s.
5. Marshall A. Principy ekonomicheskoi nauki : v 5 t. / Marshall A. — T. 3. — M.: Progress, 1993. — 351 s.
6. Semyuel'son P.A. Mikroekonomika : pidruch. / P.A. Semyuel'son, V.D. Nord-gauz ; per. z angl. — K.: Osnovi, 1998. — 676 s.
7. Rouz P.S. Bankovskii menedzhment / Rouz P.S. ; per. s angl. — [2-go izd.]. — M.: Delo Ltd, 1995. — 768 s.
8. Novodvorskiy V.D. Buxgalterskaya otchetnost' : kakoi ei byt' ? / V.D. Novodvorskiy, A.N. Xorin, V.T. Slabinskiy // Buxgalterskii ucheta. — 1993. — № 5. — S. 14–20.
9. Veicman R.YA. Kratkii uchebnik schetovodstva / Veicman R.YA. — M.: Krasnyi Proletarii, 1926. — 208 s.
10. Slovnik fondovogo rinku ; [avt.-uklad. A.T. Golovko, V.F. Kobzar, O.O. Naumenko ta in.]. — K.: UMK Centr, 1999. — 288 s.
11. Stoun D. Buxuchet i finansoviy analiz / D. Stoun, K. Xitching. — M.: Sirin, 1998. — 302 s.
12. Lovins'ka L.G. Ocinka v buxgalter'skomu obliku : [monografiya] / L.G. Lovins'ka — K.: KNEU, 2006. — 256 s.
13. Kushubakova B.K. Evolyuciya teorii kapitala i ego buxgalter'skoi traktovki / B.K. Kushubakova // Audit i finansoviy analiz. — №3. — 2010. — s.1-6.

Стаття надійшла до редакції 20.07.2013 р.



ТОВ "ДКС Центр"