

4. *Криворак А.Д.* Сельскохозяйственный производственный кооператив. История, теория, перспективы. — Х.: ФЛП Шейнина Е.В. — 2011. — 136 с.

5. *Мельничук В.В.* Облік і аудит власного капіталу аграрних підприємств: теорія і практика, Автореф. дис. кан. ек. наук:08.06.04 / Київський національний економічний університет. — К., 2003. — 23 с.

6. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція з його застосування від 30.11.99. № 291.

7. *Сардачук І.І.* Облік і контроль власності у сільськогосподарських виробничих кооперативах, Автореф.дис.кан. ек. наук: 08.06.04 / Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки». — К., 2004. — 21 с.

Стаття надійшла до редакції 11.04.2011 р.

УДК: 657.12

П. Я. Хомин, д.е.н., професор

М. С. Палюх, к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

НЕДОЛІКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ КОЛООБІГУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ І ШЛЯХИ ЇХ УСУНЕННЯ

У статті акцентується увага на недоліках бухгалтерського обліку власного капіталу та обґрунтовуються організаційно-методичні засади його належного облікового забезпечення.

Ключові слова: власний капітал, метаморфози власного капіталу, облікове забезпечення.

В статье акцентируется внимание на недостатках бухгалтерского учета собственного капитала и обоснованы организационно-методические основы его надлежащего учетного обеспечения.

Ключевые слова: собственный капитал, метаморфозы собственного капитала, учетное обеспечение.

The article focuses on the shortcomings of accounting equity and justifies the organizational and methodological principles of its proper accounting software.

Key words: equity, metamorphosis equity accounting software.

«Бухгалтерський облік — дзеркало капіталу»

Шарль Пангло

Постановка проблеми. Капітал в економічній та обліковій науці така ж абстрактна категорія, як і матерія у філософії чи вартість — у політичній економії, оскільки ні першого, ні других не можна сприйняти за допомогою органів чуття.

Окрім того, за нормальних економічних умов капітал теж не зникає, а переходить з одного виду в інший, що перський поет Омар Хаям висловив у рубаї: «Багатство, що втрачає марнотрат, міняє місце, але в світі остається!».

Водночас, хоч категорія капіталу є наріжним каменем економічної теорії, належної методології його бухгалтерського обліку не обґрунтовано. Зважаючи ж на роль і місце капіталу¹ в діяльності підприємств, видається, що ця проблема має певне наукове і практичне значення.

Аналіз існуючих досліджень за проблемою. Попри всестороннє дослідження різноманітних аспектів метаморфоз капіталу з економічної точки зору, це викладено в марксистській літературі надто абстраговано, на довільних прикладах. І не тому, що К. Маркс вважав їх достатніми, а якраз навпаки. Але каменем спотикання для нього стала неможливість викласти колообіг капіталу на реальних конкретних прикладах, запозичених із діяльності фабрик Манчестера, хоча він і намагався це зробити.

Зокрема, російський учений К. Циганков указує, що при написанні першого тому «Капіталу» К. Маркс «розраховував детально дослідити весь цей процес на бухгалтерських рахунках і підкріпити посиланнями на нього свої теоретичні висновки», сподіваючись «на допомогу Ф. Енгельса, який був власником бавовнопрядильної фабрики, і непогано знав рахівництво практично» [9, с. 300].

Оскільки відповіді від соратника на своє звернення він не отримав, тому й обмежився, як зазначає К. Циганков, в першому томі «Капіталу» лише «деякими найбільш загальними і неясними посиланнями на бухгалтерію, які засвідчують, що К. Маркс розумів необхідність включення їх у роботу², але усвідомлював нерозуміння суті цієї дисципліни» [9, с. 307].

Попри незвичність такої прямоти щодо оцінки праці, яка є аксіоматичним постулатом для багатьох вітчизняних політекономів, додамо, що нічого особливого в цьому немає, бо інший знаменитий політеконом — сучасник К. Маркса, а саме П. Ж. Прудон заявив таке: «Бухгалтер і є справжнім економістом, у якого кліка мнимих

¹ Власне назва «капітал», яка дослівно означає головне майно, головну суму, вказує на важливість цієї категорії.

² Повторно з цього ж питання К. Маркс звертався до Ф. Енгельса ще раз: «Ти, як фабрикант, маєш знати, що ви робите з грошми, які надходять для відтворення основного капіталу... І ти повинен відповісти мені на це питання (без теорії, чисто практично)». На що Ф. Енгельс врешті-решт відповів: «Що стосується економічного значення цієї справи (тобто, фонду відновлення основного капіталу — Авт.), то воно мені не зовсім ясне» [3, с. 278].

учених украла його справжнє ім'я... Бо те, що професори ... трактують під велемовним іменем політичної економії, є не що інше, як марне патякання про рахівництво» [8, с. 258].

Виділення невирішених проблем та формулювання цілей статті. Зазначені вище обставини вимагають дослідження існуючих проблем облікового забезпечення колообігу власного капіталу на підприємствах України та обґрунтування можливих шляхів їхнього вирішення, що й визначене як завдання, котре вирішується у статті.

Виклад основного матеріалу. Не маючи наміру заперечувати вагомості дослідження К. Марксом економічної природи колообігу капіталу, зазначимо, що для його належного облікового забезпечення зараз потрібні дещо інші підходи, особливо в контексті метаморфоз власного капіталу на підприємствах України.

Насамперед, слід звернути увагу, що колообіг капіталу будь-якого підприємства об'єктивно відбувається у дусі моделі, відомої в обліковій науці як «квадрат професора Блатова», не дивлячись на те, що вчений притримувався мінової теорії обліку, за якою цінності, що обмінюються, мають три форми: речову, грошову та умовну [7, с. 460], а колообіг капіталу вважається предметом бухгалтерського обліку за балансовою теорією Й. Шера.

Для того, аби були зрозумілішими наступні міркування щодо сутності колообігу капіталу, наведемо цю модель повністю (рис. 1).

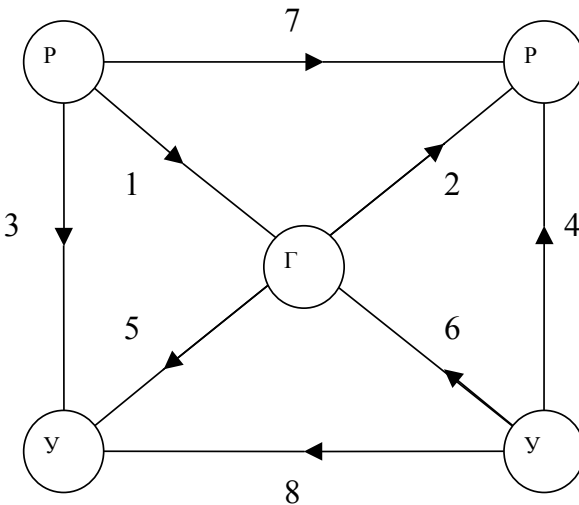


Рис. 1. Квадрат професора Блатова [7, с. 460]

Позначення: 1 — обмін речових цінностей на гроші (наприклад, продаж населенню товарів); 2 — обмін грошей на речові цінності (наприклад, купівля домашніх речей у населення в закупівельних пунктах); 3 — обмін речових цінностей на умовні, тобто обіцянка платежу (наприклад, продаж населенню товарів в кредит); 4 — обмін умовних цінностей на речові (наприклад, одержання товарів, зобов'язання їх оплатити — акцепт рахунка постачальника); 5 — обмін грошей на умовні цінності (наприклад, видача грошей підзвіт агенту, котрий має відзвітуватися за одержану суму); 6 — обмін умовних цінностей на гроші (наприклад, оплата рахунка постачальника); 7 — обмін одних речових цінностей на інші (наприклад, розбирання будівлі на дрова); 8 — обмін одних умовних цінностей на інші (наприклад, до фонду підприємства приєднано кошти бюджетного фінансування, переведення або зарахування заборгованості) [7, с. 460—461].

Очистивши цей «квадрат» від зайвих, на наш погляд, потоків, бо й за його повною формою осторонь залишились така фаза колообігу капіталу як процес виробництва, процедури визначення прибутку, зносу й амортизації основних засобів тощо, в якості умовних цінностей приймемо капітал. В такому разі можна обійтись половиною «квадрата професора Блатова», що не надто принципове з точки зору наглядного зображення колообігу капіталу, адже основні складові згаданого «квадрата»: гроші, речові й умовні цінності тут присутні (рис. 2).

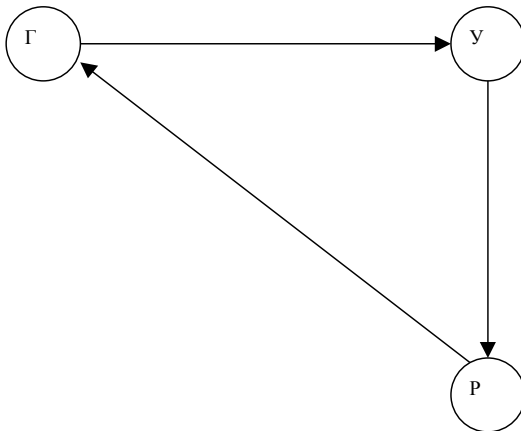


Рис. 2. Модифікована половина «квадрата професора Блатова»

Позначення: Г — гроші; У — умовні цінності; Р — речові цінності.

Таким чином, очевидно, що всі ці — за висловом М. Блатова — «потоки» насправді є лише метаморфозами власного капіталу кожного підприємства, незалежно від того, в якій економіці воно функціонує. Але довгий час термін «капітал» у вітчизняній теорії бухгалтерського обліку був табуїтованим, оскільки як постулат сприймати його різко негативне марксистське визначення: «Капітал – мертва праця, яка, як вампір, оживає лише тоді, коли всмоктує живу працю, і живе тим більш повно, чим більше живої праці він поглинає» [2, с. 244].

Зрозуміло, що за таких умов про теоретичні дослідження проблем облікового забезпечення капіталу не могло бути й мови, тому-то вітчизняна система бухгалтерського обліку виявилась теоретично й практично невідповідною до викликів ринкової економіки. В результаті тлумачення капіталу — категорії, яку ще у XVI ст. в теорії бухгалтерського обліку було визнано «наріжним каменем» облікової системи [7, с.73], у такому важливому документі, як П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обмежується куцим визначенням: «Власний капітал — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань» [4, с. 1].

Але і в економічній літературі марно шукати щось інше, бо всі «души прекрасные порывы» завершуються на жаль, так, як із сумом констатував Чарльз Гаррісон: «Оглядачем ... облікової літератури дуже швидко оволодіває легка нудьга, свого роду почуття пересиченості. Книга за книгою — і все це — один і той же давній знайомець, лише в різних костюмах» [7, с.190]. Тому й не дивно, що на практиці ставлення до нього, тобто капіталу, таке ж. Відтак тепер маємо методологічний нонсенс, коли рівняння $A - Z = K$ треба писати як $A - Z = -K$ (табл. 1).

Таблиця 1

ВИТЯГ З «БАЛАНСУ» ф. № 1

[Україна Business/ – № 10—11. – С. 20-21], (тис. грн)

Пасив	Код рядка	На початок року	На кінець року
I. Власний капітал Статутний капітал	300	18,5	18,5
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	(123,5)	(1433,0)
Усього власного капіталу	380	- 105,0	- 1414,5

В цьому контексті варто звернути увагу на неузгодженість існуючої методології бухгалтерського обліку та його методики власне стосовно капіталу підприємств.

Так, у відповідності з П(С)БО 17 «Податок на прибуток» до операцій з формування власного капіталу відносять збільшення (зменшення) відстрочених податкових активів, але тільки за умови, що вони підлягають оподаткуванню [6, ст. 4, п. 4.2].

Проте за діючим Планом рахунків зробити це безпосередньо на рахунках з обліку статутного, пайового чи додаткового капіталу неможливо, оскільки вони не кореспондують з рахунками 98 «Податок на прибуток», 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». А взаємозв'язок податку на прибуток та відстрочених податкових активів (зобов'язань) з формування власного капіталу забезпечується лише опосередковано – через відображення обігів за ними врешті-решт на рахунку 79 «Фінансові результати». У той же час сальдо цього рахунка у складі власного капіталу безпосередньо теж не відображається, оскільки за статтею «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» вказують сальдо однойменного рахунка 44.

Правда, за прийнятою в Україні методикою бухгалтерського обліку це не призводить до сумарної різниці власного капіталу, оскільки сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» повною сумою переноситься на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Але, хоч це й узгоджується з П(С)БО 2 «Баланс», за яким у складі власного капіталу відображається весь нерозподілений прибуток, такий підхід не зовсім виправданий, якщо зважити на те, що потім із цієї суми покриваються витрати на виплату дивідендів. Отже, упродовж певного періоду сума власного капіталу є завищеною.

Виходячи з цього треба змінити методику відображення операцій з нарахування дивідендів і тимчасових податкових різниць та відображати їх за дебетом рахунка 79 «Фінансові результати». Тоді нерозподілений прибуток буде «очищений» від суми, яка спрямовується на дивіденди, оскільки зараховувати її автоматично до власного капіталу нелогічно.

Що ж до зміни кореспонденції рахунків з відображення тимчасових податкових різниць за дебетом (кредитом) рахунка 79 «Фінансові результати», а не рахунка 98 «Податок на прибуток», то це доцільне з огляду на спрощення методики записів, оскільки дозволяє уникнути зайвих обігів за зазначеними рахунками, що є одним із основоположних принципів облікового забезпечення.

Але насамперед треба звернути увагу на недосконалість абсолютного визначення маси власного капіталу, яка відображена в «Балансі» ф. № 1 будь-якого підприємства, що зумовлено необ'єктивністю оцінки основних засобів. Це є очевидним, якщо

співставити облікові дані з реальними показниками, що характеризують стан конкретних об'єктів.

Приміром, на Чортківському комбінаті хлібопродуктів Тернопільської області основні виробничі будівлі і споруди мають нульову залишкову вартість, хоч фізичний стан усіх цих об'єктів більш ніж задовільний, а тому про їхню ліквідацію в найближчій перспективі ще не йдеться. Але їхня вартість в основному капіталі підприємства взагалі не фігурує, до того ж у керівництва підприємством є всі формальні підстави, аби виводити ці об'єкти з експлуатації. Цей парадокс зумовлений хибним методологічним підходом, за яким знос основних засобів ототожнюється з нарахованою амортизацією, не зважаючи на різну економічну сутність цих категорій. При чому майже ніколи немає їхньої сумарної тожності, бо вони співпадають лише на тих підприємствах, де упродовж року не було жодного руху основних засобів.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Не дивно, що тривалий розрив зі спадщиною вчених ХІХ — початку ХХ ст. призвів до статус-кво: власний капітал як облікова категорія є, а теорії його обліку немає. Не змінилось таке становище й зараз, адже замість дослідження паранормальних явищ теорії бухгалтерського обліку модним стало, подібно до уфологів, описувати «літаючі тарілки» на кшталт екологічного, інтелектуального або соціального капіталу, чи чогось іншого, хоч до бухгалтерського обліку це непристосовне, бо і в економіці ще не зовсім ясно про що тут йдеться. Відомо ж бо, професор Чикагського університету США, лауреат нобелівської премії 1992 року Г. Беккер вважав ним здібності, професійні навички, мотивацію, які стають капіталом у момент купівлі-продажу робочої сили — наймання на роботу чи отримання винагороди продавцем трудових послуг [1, с. 26].

Оцінити такі суб'єктивні риси людини бухгалтерський облік не взмозі, тому-то й ніхто із класиків його теорії (Й. Шер, О. Рудановський та ін.) не витрачав на це свого наукового потенціалу. Очевидно саме тому згадані автори — класики, на відміну від теперішніх верхоглядів, які в погоні за модою пишуть казна-що, нівелюючи бухгалтерський облік як науку всупереч класичній економічній теорії, адже А. Сміт відзначав, що людина не може бути капіталом. Тому ніякі тавтології на кшталт «інтелектуальний — людський — соціальний» не можуть бути предметом облікової теорії.

Натомість цілком ясно, що вирішення проблеми об'єктивності визначення маси та облікового забезпечення колообігу власного капіталу можливе за умови усунення помилок щодо оцінки ос-

новних засобів і лежить у площині обґрунтування методики визначення їхнього зносу.

Існуючий порядок, коли на основі будь-якого методу нарахування амортизації основних засобів їх оцінюють за залишковою вартістю, має бути переглянутий. Адже коли йдеться про знос об'єктів, то він має визначатись за іншими критеріями — на основі інженерно-економічних розрахунків, що враховують індивідуальні технічні характеристики того чи іншого виду основних засобів, ото ж норми його розрахунку повинні бути якомога диференційованішими.

Амортизація ж основних засобів може нараховуватись за укрупненими групами, подібно як це здійснювалось раніше (до 1.04.2011 р.) за податковим методом, але при цьому ставки повинні встановлюватись не директивно, а самим підприємством у наказі про облікову політику винятково на основі своїх фінансових можливостей та потреби в коштах для простого відтворення таких економічних ресурсів господарювання.

Втім автори не претендують на вищепне розв'язання проблеми визначення маси та облікового забезпечення колообігу капіталу, зважаючи на її багатогранність та складність, і вважають даліші дослідження у цьому напрямі перспективними.

Література

4. Беккер Г. Человеческое поведение: экономический подход. Избр. труды по экономической теории / Г. Беккер. — М.: ГУ-ВШЭ, 2003. — 672 с.
5. Маркс К. Соч., Т. 25 / К. Маркс, Ф. Энгельс. — М.: Политиздат, 1962. — 551 с.
6. Маркс К. Соч., Т. 31 / К. Маркс, Ф. Энгельс. — М.: Политиздат, 1963. — 690 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Затверджено наказом МФУ від 28.12.2000 р. № 353.
10. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. — М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
11. Счетоводство // Журнал коммерческих и финансовых знаний под редакцией А. М. Вольфа. — С-Птб.: Типография и литография А. М. Вольфа. — 1888. — С. 258.
12. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. — М.: Магистр, 2007. — 462 с.

Стаття надійшла до редакції 15.04.2011 р.