

5. Хенсен Д.Р., М. Меріен, М. Моувен, Еліас Н.С. та ін. Управлінський облік / [Дон. Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас та ін.]; пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григоришина, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін.; наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
6. Апчёрч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчёрч; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова и И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
7. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; пер. с англ. с предисл. А.М. Петрачкова; 2-е изд. стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 560 с.
8. Суйц В.П. Управленческий учет: [учебник] / В.П. Суйц. – М.: Высшее образование, 2007. – 371 с.
9. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
10. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования: дис. ... д.э.н.: спец. 08.00.12 / Т.П. Карпова; Всерос. заочный фин.-экон. Ин-т. – М., 2004. – 350 с.
11. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. пособие для студ. вузов, обучающихся по экон. спец.] / М.А. Вахрушина; 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
12. Нападowska Л.В. Управлінський облік: [підруч. для вузів] / Л.В. Нападowska; 2-ге вид., доопрац. та допов. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 641 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [навч. посіб. для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / [Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
14. Садовська І.Б. Інформаційні потоки в системі управлінського обліку / І.Б. Садовська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2009. – № 6(24). – С. 328–335.

УДК 330.14:657:657.41

Назаренко І.М.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного контролю та аудиту
Сумського національного аграрного університету*

РОЗВИТОК КАТЕГОРІЇ «КАПІТАЛ»: ІСТОРИЧНИЙ ДИСКУРС З ПОЗИЦІЇ ОБЛІКОВОГО АСПЕКТУ

В статті досліджено науково-практичні аспекти розвитку та інтерпретації категорії «капітал» з позиції облікового аспекту. За результатами проведено дослідження, та узагальнено генезис поглядів на трактування досліджуваної дефініції представників облікової думки. Сформовано авторську позицію стосовно кожного виокремленого підходу розуміння капіталу як категорії бухгалтерського обліку.

Ключові слова: активи, бухгалтерський облік, власність, капітал, пасив.

Назаренко И.Н. РАЗВИТИЕ КАТЕГОРИИ «КАПИТАЛ»: ИСТОРИЧЕСКИЙ ДИСКУРС С ПОЗИЦИИ УЧЕТНОГО АСПЕКТА

В статье исследованы научно-практические аспекты развития и интерпретации категории «капитал» с позиции учетного аспекта. По результатам исследования обобщен генезис взглядов на трактовку исследуемой дефиниции представителей учетной мысли. Сформирована авторская позиция относительно каждого выделенного подхода понимания капитала как категории бухгалтерского учета.

Ключевые слова: активы, бухгалтерский учет, собственность, капитал, пассив.

Nazarenko I.N. DEVELOPMENT OF THE CATEGORY «CAPITAL»: HISTORICAL DISCOURSE ACCORDING TO POSITION OF ACCOUNTING ASPECT

The article deals with scientific and practical aspects of development and interpretation of the category «capital» according to position of accounting aspect. According to results, it is researched and summarized the genesis of views on interpretation of the investigated definition of representatives accounting thought. Authorial position is formed according to each separated approach of understanding the capital as a category of accounting.

Keywords: assets, accounting, property, capital, liability.

Постановка проблеми. Капітал – домінуюча категорія економічної та управлінської науки. В наукових здобутках вітчизняних та зарубіжних вчених існує значна кількість праць, присвячених розкриттю сутності даної дефініції. Аналіз економічних надбань дає можливість беззаперечно стверджувати, що на сьогодні відсутній єдиний концептуальний підхід до інтерпретації категорії, помітною є розбіжність наукових поглядів відносно розуміння сутності капіталу. Звичайно, дане явище є правомірним, адже існування значної кількості підходів (економічний, бухгалтерський, управлінський, юридичний) вносять певні новації в наукові засади інтерпретації.

Не викликає сумніву, що капітал являється показником, який широкомасштабно характеризує можливість та результати діяльності суб'єкта господарювання, що відображаються у фінансовій звіт-

ності – інформаційному джерелі прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні основи розвитку наукових поглядів на питання облікового розуміння сутності капіталу закладені в працях засновників бухгалтерського обліку, зокрема, Н. Анастасію, О. Бауера, П. Герстнера, Д. Манцоні, Л. Пачолі та ін. Інтерпретацію капіталу з позиції бухгалтерського обліку у своїх працях розкривають вітчизняні вчені, а саме: Ф.Ф. Бутинець, Й.Я. Даньків, Г.П. Дондик, С.Ф. Голов, М.Р. Лучко, Т.Г. Камінська, М.Я. Остап'юк, В.Ф. Палий, Н.І. Петренко, В.В. Сопко та ін. Вагомий внесок у розвиток теорії обліку капіталу здійснили такі зарубіжні вчені: Х. Андерсон, О. Забарова, Д. Колдуел, Б. Нідлз, І. Новіков, О. Рудановський, Я. Соколов та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Визначення капіталу з позиції бухгалтер-

ського обліку є дискусійним та складним питанням. Неузгодженість думок щодо сутності капіталу як облікової категорії потребує детального дослідження, виокремлення та групування визначень у відповідні інтерпретаційні підходи, що обумовлює актуальність та необхідність написання даної наукової статті.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідження, узагальнення та виокремлення наукових підходів тлумачення капіталу з позиції облікового аспекту та формування авторської позиції по кожному напрямку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік – інститут із соціально-економічного середовища, який забезпечує порозуміння та керування у цьому середовищі, опрацьовуючи та інтерпретуючи для користувачів інформацію про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств) [1].

Бухгалтерський облік відображає явища економічної сфери – в рамках господарського життя підприємства, організовує їх глибоке пізнання, вивчення, надає визначеності тим економічним категоріям, які фігурують в економічній теорії без виміру, а в національній економіці як такі, що мають узагальнену вартісну оцінку, виведену за показниками з урахуванням всіх економічних понять [2, с. 71].

Облікові літературні джерела відображають множинність визначень «капіталу», яким притаманна неоднозначність підходів до тлумачення даного поняття. З метою поглибленого розуміння облікової інтерпретації досліджуваної категорії проведемо ретроспективний аналіз розвитку категоріально-понятійного апарату, згрупувавши їх у відповідні групи.

Першу групу підходів представляють наукові погляди, що ототожнюють капітал з власністю, в тому числі інтерпретують пасив як власність. П. Гарнье, здійснюючи класифікацію фактів господарського життя, поділяв їх на функції управління (за причинами) та ситуації (за результатами впливу на власність). Відповідно, за результатом впливу на власність, пасив складається з:

1) перманентного капіталу (довгостроковий пасив) – пасив, що не вимагається (капітал, внески до капіталу, резерви) та довгострокова заборгованість;

2) короткострокового пасиву – випадковий пасив, резерви можливих втрат, короткостроковий пасив (короткострокова заборгованість) [3, с. 21].

Виходячи з даної передумови, можна стверджувати, що вчений пов'язує капітал, зокрема, пасив з власністю. Тобто відбувається двоякий підхід (пасив і власність), але за результатами впливу, власність є домінуючою класифікаційною ознакою.

Аналогічний підхід характерний для В.В. Сопко, яка зазначає, що капітал як термін означає власність, а право власності – це пасив. Відповідно, пасив – це вираз права власності на активи (майно, ресурси) підприємства відповідних власників; капітал, визначений на основі доказів (документального оформлення), розмір права власності особи, яка вклала або набула права власності за чинним законодавством [4, с. 37, с. 19–20, с. 22].

Другу групу підходів представляють погляди науковців, які асоціюють капітал з активами (ресурсами, майном) та чистими активами. Зокрема, можна виділити декілька позицій у дослідженні ракурсу даного питання.

Основоположник бухгалтерського обліку, видатний італійський математик Л. Пачолі під капіталом

розумів сукупність дійсного майна, яке належить власнику на даний момент часу [5]. Подібну позицію відносно інтерпретації підтримував Д. Манцоні. А Я. Імпін розглядав капітал як засоби (первинний внесок), з якими купець починає справу, а саме гроші або товар, отримані у спадщину або в подарунок [6, с. 157]. О. Бауер визначав капітал як всю сукупність майна (незалежно від власника), якою володіє конкретний власник [5, с. 114]. Згідно статичної концепції, капітал ототожнюється з багатством, індикатором стану майна. Місією власника являється забезпечення приросту багатства [7].

У відповідності до теорії Шибє і Одерманна, активи – це сукупність того, чим володіють на правах власності; пасиви – права вимоги третіх осіб або кредиторів, а чистий капітал або чисте майно – різниця від обчислення суми пасиву з суми активу [8, с. 44–46]. Отже, згідно положень даної теорії, можна стверджувати, що капітал асоціюється з чистими активами.

К.Ю. Циганков розглядає капітал, як частку в активах компанії, що залишається після вирахування усіх її зобов'язань. В той же час, вчений наголошує, що неправомірно капітал ототожнювати з «часткою», оскільки існує два способи розрахунку величини капіталу: 1) вирахування зобов'язань з активів; 2) визначення суми статей, що входять в розділ балансу «Капітал і резерви», тобто статті даного розділу являються складовими (джерелами утворення) капіталу [9].

Згідно положень концепції фінансового капіталу, капітал є синонімом категорії «чисті активи» або «власного капіталу» [10].

Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел інтерпретують капітал як залишковий інтерес в активах юридичної особи, що залишається після вирахування пасивів. Вчені наголошують, що у бізнесі інтерес власника – це капітал, тобто власний капітал, залишковий капітал, оскільки це засоби, які залишаються, якщо власник виплатить усі пасиви [11, с. 21].

Однаковий підхід до розуміння сутності капіталу можна простежити у прихильників концепції власності (дана концепція орієнтована на визначення частки власника у балансі і використовує поняття «капітал власника», який розраховується шляхом вирахування зобов'язань зі складу активів); концепції залишкового капіталу (яка відносить до власників лише власників простих акцій, а капітал, що належить власникам привілейованих акцій, разом із зобов'язаннями вираховується з активів для визначення капіталу власників) [12].

Аналогічну бухгалтерську позицію можна простежити у наукових працях Т.Г. Камінської (ототожнення капіталу з чистими активами, а саме часткою активів організації, яка залишилась після вирахування всіх зобов'язань) [13].

Наукові погляди на трактування капіталу як об'єкту бухгалтерського обліку доцільно виокремити в третю групу підходів. Засновником теоретичної платформи розуміння капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку був Л. Пачолі. Наукова праця Л. Пачолі «Трактат про рахунки і записи» складається з двох частин. Перша частина – «Інвентар», призначена для відображення всього рухомого та нерухомого майна, а друга – «Диспозиція», що відображає спосіб здійснення розрахункових записів всіх господарських операцій. Відповідно, об'єктом бухгалтерського обліку вчений вважав інвентар, що належить купцю. В зв'язку з тим, що купець повинен записувати всі свої справи (великі й малі) в тому

порядку, в якому вони відбувалися, автор трактату розширює погляд на об'єкт обліку, а саме на капітал і його обіг у господарстві [14, с. 45–46]. Таким чином, доцільно виокремити Л. Пачолі як першого вченого, який вважав капітал об'єктом бухгалтерського обліку.

С.Ф. Голов дотримувався позиції, що капітал (тобто джерела фінансування діяльності підприємства) є ключовим об'єктом бухгалтерського обліку [12]. Н.О. Гура одним з п'яти об'єктів бухгалтерського обліку виокремлює капітал (інші чотири – це активи; зобов'язання; господарські процеси; витрат та доходи) [15]. Аналогічний науковий підхід мають А.В. Хмелєвська [16], Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко [17].

Четверту групу представляють наукові підходи, які розглядають капітал як предмет бухгалтерського обліку. Вчені (В.Ф. Палий, С.Ф. Голов, Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик) сходяться на думці, що капітал є справжнім предметом обліку. Зокрема, у своїй роботі М.Л. Пятов процитував В.Ф. Палого, який потенціал розвитку методології бухгалтерського обліку вбачав в розумінні його предмета як капіталу господарюючого суб'єкта [18]. С.Ф. Голов зазначав, що предметом обліку є рух капіталу і його зміни в процесі реалізації компанією принципу безперервності діяльності. Проте, з іншого боку, акцентується увага, що у рамках бухгалтерського обліку капітал є важливим об'єктом, а предмет обліку, як науки, складають його зміни [12]. Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик вказують, що предметом бухгалтерського обліку є джерела утворення активів, кошти організацій та джерела формування даних коштів [19].

В п'яту групу доцільно виокремити підходи науковців, які під капіталом розуміють джерело утворення майна та виробничу потужність суб'єкта господарювання, розвиток підприємства. Р. де Рувер вважав, що введення в облік категорії «капітал» пов'язано з відокремленням в господарюванні фізичних та юридичних осіб, що мало вплив на необхідність вкладання відповідних засобів в паї фізичних осіб [20, с. 268]. М.І. Кутер для відображення джерел фінансування і оплати майна суб'єкта господарювання вводить в термінологічно-економічний оборот поняття активного капіталу (функціонуючого), який включає власний і позиковий капітали [21, с. 184].

У відповідності до положень динамічної концепції, капітал є первинним джерелом для здійснення господарської діяльності, а також майновим об'єктом, представлений переважно грошовими коштами. Але з позиції актуарної концепції, капітал розглядається в якості важливого джерела для фінансового розвитку компанії в майбутньому [7]. Фізична концепція капіталу розглядає капітал у вигляді продуктивності суб'єкта господарювання, що базується, наприклад, на одиницях виробленої за день продукції [22].

Бухгалтерський словник інтерпретує капітал як вартість, що приносить додаткову вартість [23].

Шосту групу підходів представляють погляди вчених на капітал як кредиторську заборгованість. Г. Пауль трактував капітал як різницю між активом і кредиторською заборгованістю. Вчений сформував п'ять правил оцінки пасивів, які доцільно використовувати для виявлення аналітичних характеристик балансу. А саме, представник німецької облікової думки довів, що стабільний фінансовий стан залежить від суми резервів (чим вища сума резервів порівняно зі статутним капіталом, тим стабільніший фінансовий стан); від суми вексельних зобов'язань (сума векселів повинна бути мінімальною); мінімаль-

ного співвідношення позикових коштів до власних; оптимального співвідношення короткострокових та довгострокових зобов'язань; потенційного кредиту (чим більша сума забезпечених боргів по відношенню до незабезпечених, тим менший потенційний кредит підприємства) [3, с. 34–35; 12].

Дану позицію відносно інтерпретації капіталу підтримував Е. Шмаленбах. Сутність постулату вченого полягає в тому, що в основі бухгалтерського балансу лежить баланс оборотних коштів і кредиторської заборгованості; план рахунків повинен з найбільшою деталізацією відображати рух капіталу, фази його кругообігу. Різниця між залишками рахунків власних коштів та основних засобів повинна дорівнювати різниці між залишками рахунків оборотних коштів і кредиторської заборгованості [24].

Б. Нідлз також приділяв даному питанню увагу і зазначав, що капітал компанії складається з двох видів – власного і залученого. Залучений капітал – це кредиторська заборгованість, яка є пасивом [11, с. 20]. Але вчений дотримується позиції ототожнення капіталу з чистими активами.

Погляди на інтерпретацію капіталу з позиції основ бухгалтерського обліку можна виокремити в свою групу. Л. Пачолі у своїх наукових працях наголошував, що при веденні справ кожен купець повинен все відображати у Інвентарному описі. Так, спочатку потрібно здійснювати записи в Журнал (першу статтю Інвентарного опису), а потім дану статтю переносити в Головну книгу. В Журналі використовується два терміни: «Каса» (готівка) та «Капітал» (сукупність справжнього майна). «Капітал» завжди має стояти на початку Головної книги та Журналу, як кредитор, а «Каса» – як дебітор [25].

Н. Анастасіо, виходячи з припущення, що облік – це реєстрація прав і зобов'язань власника, головним рахунком в бухгалтерському обліку вважав «Капітал» [26, с. 144]. На даному рахунку повинні відображатися в обліку всі господарські операції, контрольні підсумки, що підтверджують правильність відображення господарських операцій в обліку.

Р.П. Коффі, вбачаючи сутність бухгалтерського обліку в матеріальній природі рахівництва, створив класифікацію рахунків за видами цінностей, які поділив на дві групи: реальні (заборгованість, матеріальні цінності) та раціональні, тобто фіктивні (капітал, результатні рахунки) [27].

Цікавою з наукової точки зору є позиція О.О. Бауера на розуміння капіталу як основи бухгалтерського обліку, зокрема, основного рахунку, який акумулює інформацію про результати діяльності. Вчений вважав, що купець повинен вести три книги: Головну (яка має алфавіт – для спрощеного пошуку відкритих в ній рахунків), Журнал, Меморіал. У Журнал у відповідній послідовності, річ за річчю, потрібно вносити увесь капітал, а потім відображати його в Головній книзі. На початку кожного року потрібно співставляти статті Журналу з Головною книгою, складати головний баланс та переносити інформацію про прибутки та збитки на рахунок «Капітал» [5, с. 45, 47].

Доповнити таку позицію доцільно науковими поглядами представників теорії Леоте і Гільбо, які вважали рахунок «Капітал» головним рахунком в бухгалтерському обліку. Перенесення прибутків чи збитків на даний рахунок повинно сприяти накопиченню вкладеного в справу капіталу (якщо прибуток), або повному чи частковому поглинанню первинного (початкового) капіталу (якщо збитки). Таким чином, результативні рахунки в момент пере-

несення їх сальдо на рахунок «Капітал» виступають в якості особистих рахунків рахівника (капіталіста) [8, с. 69].

Засновник типологічного аналізу балансу Ж.Б. Дюмарше виділив три типи балансів:

1) баланс, де існує капітал (До 1);

2) баланс, де відсутній капіталу (До);

3) баланс, де капітал представлений в активах (дефіцит) ($A' - 1$). Відповідно, кожен тип балансу представлений трьома видами сальдо в залежності від характеру сальдо рахунку «Збитки і прибутки»: 1) пасивне сальдо (Р 1), 2) відсутнє сальдо (Ро); 3) активне сальдо (Р - 1). Балансове рівняння Дюмарше ($A = П + К$) дало початок теорії трьох рядів рахунків, відповідно до якої всі рахунки відносяться не до двох класів (активний або пасивний), а до трьох (активів, пасивів, капіталу). У балансі рахунки активу повинні розташовуватися в порядку ліквідності, пасиву – в порядку вилучення, капіталу – в порядку хронології [26, с. 159–160].

Оригінальною є позиція Г. Бідермана. Вчений, описуючи кругообіг капіталу, акцентує увагу, що для відображення всіх операцій достатньо всього трьох рахунків: гроші, капітал, цінності [28].

Видатний засновник статичної концепції балансу І.Й. Шер вперше застосував в бухгалтерському обліку поняття «динаміка» та «статика» і дав математичний опис бухгалтерським процедурам. Вчений вважав, що облік розпочинається з балансу, який формує рахунки. У основі системи балансів лежить рівняння розрахунку капіталу (рівняння статичності) ($A - П = ВК$), де А – актив (господарські блага, право власності на які перейшло до суб'єкта господарювання); П – пасив (тільки кредиторська заборгованість); ВК – власний капітал або чисті активи (доля власника в майні). Дане рівняння описує стан підприємства на конкретний момент, тобто статичну. В зв'язку з тим, що швейцарський професор мету діяльності будь-якого комерційного підприємства вбачав в примноженні чистого майна, звільненого від боргів, відповідно, для відображення динаміки

розвитку підприємства, вчений вважав необхідним застосувати інтегральні показники (прибуток і збиток). Дані показники утворюють рівняння динаміки: $A1 - KЗкр = ВК + Пр1 - З1$, де А – актив на кінець звітної періоду; КЗкр – кредиторська заборгованість на кінець звітної періоду; ВК – власний капітал на початок звітної періоду, Пр1 – розмір прибутку за звітний період, З1 – розмір збитку за звітний період. Відповідно, в рівнянні статичності фінансовий результат відображається на рахунку «Капітал», а в рівнянні динаміки – на рахунку «Прибутку і збитки» [27]. Система рахунків суб'єкта господарювання має бути раціональною, доцільною, щоб послідовно відображати всі господарські процеси та контроловати стан майна і капіталу. Рівняння капіталу І. Шера – основа балансу, за допомогою якого була створена послідовність відображення всіх господарських операцій на рахунках, які поділялися на дві групи (залежно від відображення у балансі): майнові (актив балансу) та власного капіталу (пасив балансу). Але вчений виокремлював ще й третю групу рахунків – змішані (інвентарні рахунки і рахунки обліку фінансових результатів) [28].

У восьму групу доцільно виокремити наукові погляди, в яких на розуміння сутності капіталу розповсюджується поняття «пасив». Наприклад, І. Кемпер зазначав, що балансовий термін «капітал» є категорією пасиву і являє собою рахунковий вираз активних цінностей, які належать даному господарству [29].

Деякі інші погляди дотримувався Н.С. Лунський, який розповсюдив поняття пасиву на власний капітал. Таке розуміння зумовило нове вивчення дебету і кредиту рахунків. Теорія вченого отримала широке поширення. Основне статичне балансове рівняння при узагальненні системних даних, що формуються системою бухгалтерського обліку, має наступний вигляд:

$$A_k = B_k + Z_k + Z_f + Z_p,$$

де A_k – контрольовані організацією активи (підхід у рамках складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ);

Таблиця 1

Узагальнення наукових підходів до облікової етимології категорії «капітал»

Ототоження капіталу	Прихильники та вчені, які підтримували дану позицію у власних дослідженнях	Авторська позиція
Власність	П. Гараньє, В.В. Сопко	Бухгалтерська концепція інтерпретації капіталу базується на основі економічної та юридичної концепції (права власності). В зв'язку з тим, що в ринкових умовах домінуючу позицію займає приватна власність, яка означає захищене законом право фізичної чи юридичної особи на конкретне майно, ототоження капіталу з власністю являється обґрунтованим та доцільним в умовах сьогодення.
Активи (ресурси, майно), чисті активи	Л. Пачолі, А. Шибє, К. Одерман, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел, С.Ф. Голов, Т.Г. Камінська	Запровадження в економічну літературу термінів «основний» і «оборотний капітал» – заслуга класика політичної економії А. Сміта. В залежності від того, яку форму приймає капітал в процесі кругообігу, активний капітал поділяється на необоротний та оборотний. У складі необоротного капіталу можна виокремити реальний капітал (в частині основних засобів, інших необоротних активів, капітальних інвестицій) та нематеріальний капітал (права користування, авторські права). У складі оборотного капіталу доцільно виокремити реальний капітал (в частині запасів) та грошовий капітал. Тобто, активний капітал представляє все майно суб'єкта господарювання, яке відображено в активі ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». В річній фінансовій звітності, Плані рахунків бухгалтерського обліку застосовується категорія «актив». На нашу думку, в науковій та практичній діяльності використовувати категорію «актив» для відображення, пояснення складових активного капіталу являється доцільним. Ототоження капіталу з чистими активами – питання дискусійне. Інтерпретацію капіталу з даної позиції можна представити таким чином: Капітал = Актив, тобто Власний капітал + Зобов'язання = Актив; Власний капітал = Актив – Зобов'язання. Доцільно акцентувати увагу, що у концепції фінансового капіталу, власний капітал ототожнюється з чистими активами [31]. Авторська позиція полягає в тому, що краще використовувати поняття «власний капітал», а не «чисті активи».

Закінчення таблиці 1

Об'єкт бухгалтерського обліку	Л. Пачолі, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, А.В. Хмелевська, Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко	Досліджуючи облікову інтерпретацію капіталу з позиції об'єкта і предмета бухгалтерського обліку, правомірно враховувати, що поняття «предмет» та «об'єкт» рівнозначні, але об'єкт обліку як поняття – це частина предмета, його конкретизація стосовно окремої ланки господарства [16]. Предмет бухгалтерського обліку в широкому розумінні – все те, що пов'язане з отриманням необхідної інформації про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси [32]. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що предметом науки є закономірні зв'язки об'єктивної реальності, відображення цієї реальності у свідомості людини. Об'єктивною реальністю з точки зору бухгалтерського обліку є наявність власності, пов'язаних з нею відносин, необхідність її збереження і бажання власника її примножувати. Відповідно, предметом бухгалтерського обліку є відносини власності, що зумовлені фактами господарського життя, в результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу фінансових результатів [33, с. 63].
Предмет бухгалтерського обліку	В.Ф. Палий, С.Ф. Голов, Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик	З врахуванням зазначеного, доцільно відмітити, що ототожнення капіталу з предметом бухгалтерського обліку – питання досить дискусійне. Правомірними є наукові погляди Ф.Ф. Бутиця [33, с. 63] про те, що капітал (власні та залучені джерела утворення господарських засобів) є об'єктом бухгалтерського обліку, який забезпечує господарську діяльність.
Джерело утворення майна та виробнича потужність, розвиток підприємства	Р. де Рувер, П.С. Безруких, Н.А. Антонова	Капітал підприємства відображає джерела формування господарських засобів суб'єкта господарювання. Тобто це – вимірник ринкової вартості підприємства; ресурс, який приносить додаткову вартість і генерує прибуток. Взагалі, капітал доцільно вважати однією з головних цінностей для різних категорій стейкхолдерів підприємства. Тому, в певній мірі, логічно проводити таку аналогію.
Кредиторська заборгованість	Г. Пауль, Е. Шмаленбах	Ототожнення капіталу з кредиторською заборгованістю, на думку автора, являється недоцільним, адже капітал підприємства складається з власного та залученого. Залучений капітал складається з різних елементів, а кредиторська заборгованість є одним із його елементів. Використання даного підходу до інтерпретації вводить відповідні обмеження і не дозволяє відобразити багатогранні елементи та особливості даного терміну.
Основа бухгалтерського обліку	Л. Пачалі, Н. Анастасію, Р.П. Коффі, О.О. Бауєр, Е.П. Леоте, А. Гільбо, Ж.Б. Дюмарше, Г. Бідерман, І.Й. Шер	В діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку капіталу призначені рахунки шести класів. Для обліку активного капіталу призначені рахунки 1 класу, 2 класу та частково рахунки 3 класу. Рахунки 4 класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей власного капіталу – статутного, пайового, у доцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів. На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. Рахунки 5 класу призначені для відображення довгострокових зобов'язання, а рахунки 6 класу – для поточних зобов'язань [34]. Згідно вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», на основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність [35]. Відповідно, у складі фінансової звітності існує дві форми, які узагальнюють інформацію про капітал, а саме, ф. 1. «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» відображає інформацію про активи, власний капітал та зобов'язання суб'єкта господарювання; ф. 4. «Звіт про власний капітал» розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Враховуючи той факт, що ф. 1. «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» є важливим інформаційним ресурсом для прийняття управлінських рішень, доцільно зазначити, що дана форма відображає капітал в активі (активи) і в пасиві (джерела утворення даних активів та право власності на них). Отже, правомірно вважати капітал основою бухгалтерського обліку.
Пасив	І. Кемпер, Н.С. Лунський, Р.Я. Вейцман	Згідно вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», в ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» відображається інформація про фінансовий стан підприємства на певну дату, його активи, зобов'язання і власний капітал. Актив балансу відображає всі наявні господарські засоби суб'єкта господарювання, а пасив – джерела формування даних засобів. Джерелами формування засобів (активів) можуть бути власні та залучені кошти. Тому, на думку автора, застосування терміну «пасив» для пояснення облікової сутності капіталу є правомірним, адже у пасиві форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» річної фінансової звітності представлена детальна інформація про структуру капіталу підприємства у відповідності до джерел утворення.
Фонди	А.П. Рудановський, Ф.Ф. Бутинець	Капітал – поняття, що включає в себе права власності на майно підприємства, тобто право володіння, користування і розпорядження, а фонд – характеризується лише правом користування та правом розпорядження виділеним майном [36, с. 9]. Відповідно, в ринкових умовах господарювання, де соціально-економічна система практично розвивається на основі приватної власності, недоцільно ототожнювати капітал з фондами.

Вк – власний капітал;

Зк – зобов'язання організації перед комерційними партнерами;

Зф – зобов'язання організації перед фінансовими органами;

Зп – зобов'язання організації перед персоналом [27].

Неможливо осторонь залишити балансову теорію Р.Я. Вейцмана, основні положення якої являються актуальними і на сьогодні, а саме: 1) в основі обліку лежить балансове рівняння «актив рівний пасиву, який складається з капіталу та кредиторської заборгованості»; 2) рахунки, відповідно до балансу, поділяються на активні та пасивні, а балансове рівняння обумовлює правила подвійного запису; 3) значення дебету і кредиту змінюється протилежним чином, в залежності від того, рахунок активний чи пасивний [26, с. 190–191].

Дев'яту групу наукових підходів представляють такі, у яких відбувається ототожнення капіталу з фондами. Поняття «фонд» замість терміна «капітал» в бухгалтерський облік ввів А.П. Рудановський. Вчений винайшов нормований баланс з виділенням додаткових (умовних) рахунків, що мали виключно облікове значення і припускали: фондвання – розподіл власних коштів активу відповідно до норм, зазначених на пасивних рахунках; резервування – уточнення оцінки (знос, природний спад); бюджетування – нарахування нових оцінок, які утворюються в процесі обороту [30].

Згідно з концепцією фондів, об'єктом обліку є сукупність активів, пов'язаних з ними зобов'язань і обмежень щодо використання даних активів. Відповідно до даної концепції, балансове рівняння має наступний вигляд: Активи = Обмеження щодо активів.

Доцільно врахувати наукові погляди Ф.Ф. Бутинця, який зазначає, що теорія фондів зорієнтована насамперед на управління та цільове використання активів, а прибуток посідає другорядну позицію. Фундатор вітчизняного обліку наголошує, що в 1930 р. в усіх офіційних документах звітності слово «капітал» було замінено на слово «фонд», але в дійсності, термін «фонд» замінив капітал у річній звітності в 1933 р. [12, с. 126–127].

Проведений аналіз наукової облікової літератури дозволяє стверджувати про відсутність єдиного підходу до трактування сутності капіталу. В таблиці 1 представимо узагальнення результатів досліджень і виокремимо авторську позицію відносно кожного підходу.

На підставі інформації, представленої в таблиці 1, доцільно відмітити, що облікову категорію «капітал» можна розглядами та інтерпретувати з позиції власності, активів, об'єкту та предмету бухгалтерського обліку, джерела утворення майна суб'єкта господарювання, основи бухгалтерського обліку, пасиву та фондів. На нашу думку, в умовах сьогодення капітал доцільно вивчати з позиції юридичної концепції (власності), хоча правомірно здійснювати ототожнення з активами, об'єктом та основою бухгалтерського обліку, пасивом.

Висновки з даного дослідження. Автором виокремлено дев'ять підходів інтерпретації капіталу з позиції бухгалтерського обліку, які відображають принципово різні наукові погляди. Доцільно наголосити, що протягом історичного розвитку теорії трактування досліджуваної категорії, її сутність в результаті еволюції розвитку бухгалтерського обліку змінювалася та вдосконалювалася. З огляду на вищезазначене, доцільно наголосити, що перспектива

наукових досліджень в даній галузі не має часового діапазону і понятійний апарат категорії «капітал» в обліковій сфері буде постійно уточнюватися та доповнюватися важливими компонентами, властивостями та ознаками.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zhuk.faa.org.ua/article-68/>.
2. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : [навч. посіб. для студентів вищ. навч. закл.] / Н.М. Малюга ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 476 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку : в 2-х ч. Ч II : [навч. посіб. для студентів вищ. навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець ; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2008. – 512 с.
4. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : [навч. посіб.] / В.В. Сопко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
5. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины / О. О. Бауэр. – М., 1911. – 370 с.
6. Аринушкин Н. Балансы акционерных предприятий. Юридическая и бухгалтерская природа баланса в связи с нормами русского финансово-податного обложения: с приложением таблиц исчисления чистой прибыли, подлежащей обложению, в предприятиях обязанных публичной отчетностью: для бухгалтеров и юристов / Н. Аринушкин. – М., 1912. – 240 с.
7. Антонова Н.А. Становление понятия капитала в истории бухгалтерской мысли / Н.А. Антонова // Актуальные вопросы экономических наук : материалы III междунар. науч. конф. (г. Уфа, июнь 2014 г.). – Уфа : Лето, 2014. – С. 95–98.
8. Помазков Н.С. Счетные теории: принцип двойственности и метод двойной записи / Н.С. Помазков. – Л. : Экономическое образование, 1929. – 268 с.
9. Цыганков К.Ю. Понятие капитала в бухгалтерии, политэкономии и экономической теории / К.Ю. Цыганков [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.misbfm.ru/article/ponyatiekapitala-v-buhgalterii-politekonomii-i-ekonomicheskoy-teorii-0>.
10. Герстнер П. Большой бухгалтерский словарь / П. Герстнер [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/2417.
11. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / [Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл]; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова ; 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
13. Камінська Т.Г. Капітал як об'єкт вартісного виміру в сучасному обліку / Т.Г. Камінська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 33–39.
14. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / [М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків] ; 2-е вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2009. – 278 с.
15. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності : [навч. посіб.] / Н.О. Гура. – К. : Знання, 2004. – 541 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/2/145.html>.
16. Хмелевська А.В. Бухгалтерський облік / А.В. Хмелевська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://lubbook.net/book_285_glava_12_Tema_2.2_Ob'ekti_bukhgalt.html.
17. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік. Ч. 1 / [Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/41/3>.
18. Пятов М.Л. Два взгляда на предмет бухгалтерского учета. Взгляд второй: капитал / М.Л. Пятов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buh.ru/articles/documents/37439/#send_message_anchor.
19. Дондик Н.Я. Судова бухгалтерія : [навч. посіб.] / Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/15970122/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/predmet_metod_buhgalterskogo_obliku.
20. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
21. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета : [учеб. пособ.] / М.И. Кутер ; 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 544 с.

22. Концептуальна основа фінансової звітності IASB: стандарт: Концепція від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page2.
23. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М., 1999. – 574 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://read.newlibrary.ru/read/red__azrilijana_a_n_/page0/bolshoi_buhgalterskii_slovar.html.
24. Постулат Шмаленбаха // Большой бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/6455/ПОСТУЛАТ_ШМАЛЕНБАХА.
25. Пятов М.Л. Двойная запись как основа построения баланса: постулаты Л. Пачоли / М.Л. Пятов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buh.ru/articles/documents/14985>.
26. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета : [ученик] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
27. Заббарова О.А. Балансоведение : [учеб. пособ.] / О.А. Заббарова. – М., 2007. – 256 с.
28. Новиков И.В. Немецкая школа бухгалтерской мысли во второй половине XIX – начале XX века / И.В. Новиков // Инновационная экономика : материалы междунар. науч. конф. (г. Казань, октябрь 2014 г.). – Казань : Бук, 2014. – С. 12–15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/130/6123>.
29. Капитал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://accountology.ucoz.ru/index/f_kapital/0-69.
30. Рудановский А.П. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ru.wikipedia.org/wiki/Рудановский,_Александр_Павлович.
31. Войнаренко М.П. Концепції капіталу та збереження капіталу / М.П. Войнаренко // Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://b-ko.com/book_281_glava_6_1.5_KONCEPCIJI_KAP.html.
32. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/46/3158.html>.
33. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець ; 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.
34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
36. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік і контроль руху пасивів підприємства: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д. е. н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.І. Петренко ; Житомирський держ. технологічний ун-т. – Житомир, 2013. – 42 с.

УДК 658.153:657.56

Олініченко І.В.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри «Облік, аудит та фінанси»

Обласного комунального вищого навчального закладу

«Інститут підприємництва «Стратегія»

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Метою статті є дослідження питань, пов'язаних з новими правилами обліку необоротних активів в бюджетних установах, зокрема, визначення первісної вартості, порядку проведення індексації та нарахування амортизації основних засобів, як основної частини необоротних активів. Враховуючи нововведення з метою уникнення помилок при веденні обліку необоротних активів, керівнику бюджетної установи варто ретельно готувати наказ про облікову політику, який стане основним внутрішнім документом щодо організації бухгалтерського обліку в установі.

Ключові слова: бюджетна установа, основні засоби, первісна вартість, переоцінка, індексація, амортизація.

Олиниченко И.В. УЧЕТ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Целью статьи является исследование вопросов, связанных с новыми правилами учета необоротных активов в бюджетных учреждениях, в частности, определение первоначальной стоимости, порядка проведения индексации и начисления амортизации основных средств как основной части необоротных активов. Учитывая нововведения с целью предотвращения ошибок при ведении учета необоротных активов, руководителю бюджетного учреждения следует тщательно готовить приказ об учетной политике, который станет основным внутренним документом относительно организации бухгалтерского учета в учреждении.

Ключевые слова: бюджетное учреждение, основные средства, первоначальная стоимость, переоценка, индексация, амортизация.

Olinichenko I.V. ACCOUNTING OF INCONVERTIBLE ASSETS OF BUDGETARY ESTABLISHMENTS

The article is to study issues related to the new accounting rules fixed assets in budgetary institutions, including determining the initial value, the procedure of indexation and depreciation of fixed assets, as the main part of fixed assets. Due to innovations in order to avoid mistakes in the management of fixed assets accounting, head of budget organization should carefully prepare the order for accounting policies, which will be the main internal document to accounting in the institution.

Keywords: budgetary institutions, fixed assets, cost, revaluation, indexation, depreciation.

Постановка проблеми. Враховуючи особливості діяльності бюджетних установ, облік в них ведеться за правилами і нормами, які відрізняються від комерційних підприємств. Для наближення вітчизняних норм і правил бюджетного обліку до міжнародних Міністерством фінансів України було розроблено і затверджено ряд Національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). З 1 січня 2015 р. в дію вступили тільки деякі НП(С)БОДС, в тому числі ті, які регламентують облік необоротних активів. У зв'язку з нововведеннями в практичній діяльності бюджетних установ виникло багато питань та проблем щодо порядку відображення в обліку необоротних активів.