

УДК 657.471

Железняк Н.В., Чортківський інститут підприємництва і бізнесу, ТНЕУ, Чортків, Україна

ТЛУМАЧЕННЯ КАПІТАЛУ ТА ЙОГО ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ: ПРОБЛЕМИ І ЇХ ВИРІШЕННЯ

Анотація. У статті розглядається розбіжність тлумачення категорії “капітал” за економічною і обліковою теоріями. Досліджується двоїстість капіталу як явища. Проводиться аналіз сутності капіталу з позицій сукупності глибоких відношень і з врахуванням досліджень вчених та економістів.

Ключові слова: капітал, власний капітал, кругообіг капіталу, активи підприємства, вартість, гроші, бухгалтерський облік, звітність.

Постановка проблеми. Не дивлячись на те, що категорія „капітал” відома ще з часів Аристотеля, тобто, IV ст. до нашої ери, між його економічним та обліковим тлумаченням донині немає тотожності. Зокрема, в економічній теорії тлумачення капіталу двояке – з одного боку він ототожнюється з виробничими фондами, а з іншого ж вважається виробничим відношенням, за якого відбувається привласнення частини неоплаченої праці [7, с.254-257]. У теорії бухгалтерського обліку капіталом вважається частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [9, 1].

Таким чином, поза тим, що власне економічна теорія має бути методологічною основою бухгалтерського обліку, цього наразі немає, бо на відміну від виробничих фондів – активів, за першою, у бухгалтерському обліку його розглядають як їх антипод, тому й обліковують на пасивному рахунку.

Ця розбіжність між економічною й обліковою теоріями, щодо сутності категорії „капітал” зумовлює недоліки як бухгалтерського обліку, так і фінансової звітності, врешті її аналітичної інтерпретації, оскільки навіть його сумарні показники при цьому виявляються нетотожними: за економічною теорією як капіталом, правда, залученим, вважаються кредити; у бухгалтерському обліку, відтак у звітності, кредити відносяться до зобов'язань, які при визначенні власного капіталу вираховуються з вартості активів підприємства.

Зазначені розбіжності щодо тлумачення капіталу за економічною і обліковою теоріями зумовлюють актуальність дослідження цієї проблеми, оскільки вона має не тільки наукове, але й практичне значення.

Аналіз публікацій. Дослідження економічної природи капіталу фундаментальні, оскільки їх здійснювали видатні вчені – класики політичної економії А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс, Ж. Б. Сей, С. де Сісмонді та ін. [3].

Що ж стосується теорії бухгалтерського обліку, то тут спеціальних досліджень, присвячених сутності капіталу як облікової категорії, поки що немає, хоча ще Й. Шер підкреслював: „Бухгалтерія являє собою історію кругообігів капіталу” [12]. А нині вчений В. Палій стверджує: „Бухгалтерський облік виник і розвивався як інструмент обліку капіталу ...” і вважає, що, ... предметом бухгалтерського обліку є капітал ..., його переміщення і трансформація у процесі кругообігів, включаючи приріст чи зменшення в результаті господарської діяльності” [8, с.55].

З врахуванням праць цих учених автор даної статті має намір розглядати окреслену вище проблему.

Постановка завдання. Не дивлячись на значимість категорії „капітал”, у теорії бухгалтерського обліку її розглядають лише мимохідь, як раніше, коли на заміну їй увели „фонди”, так і тепер, після повернення до міжнародної практики.

Отож метою і завданням даної статті є виокремлення причин, котрі зумовлюють розбіжності тлумачень сутності капіталу за економічною й обліковою теоріями та обґрунтування можливих шляхів її усунення.

Виклад основного матеріалу дослідження. У вітчизняній теорії бухгалтерського обліку з відомих причин категорія „капітал” довгий час не досліджувалась. Тому у підручниках її визначення надто загальне: „У балансах капіталістичних підприємств основною статтею пасиву є „капітал”, що показує розмір вкладеного в підприємство приватного капіталу” [2, с.63]; „Відповідно до балансового рівняння різниця між загальною сумою вартості всього майна підприємства ... та сумою боргів перед ним і між загальною сумою заборгованості підприємства, показує суму власного капіталу даного підприємства” [1, с.43].

Тим не менше, за кожним із наведених формулювань чітко помітне інваріантне тлумачення капіталу від прийнятого в економічній теорії його ототожнення з матеріальними носіями. З врахуванням відмінностей тлумачень цієї категорії за економічною теорією і теорією бухгалтерського обліку доводиться визнати, що об'єктивно присутня двоїстість капіталу як явища: прояв його у формі фізичного капіталу, тобто, у конкретній формі, та паралельно – у формі матерії – субстанції, котра теж є різноманітною, рухливою і змінюваною, але, на відміну від фізичного капіталу в його розумінні за економічною теорією як речових факторів виробництва [7, с.253], невичерпною. Особливо така двоїстість капіталу помітна тоді, коли у повній відповідності з принципом автономності за П(С) БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Бо хоч майно підприємства відображається у його балансі за активними рахунками першого-третього класів як реальні фізичні об'єкти, зрозуміло, що підприємству воно не належить, оскільки справжніми власниками є ті, що вклали в нього свій капітал. Тобто, тут наглядно видно відокремлення майна як фізичних матеріальних

об'єктів від його абстрактного втілення в акціях чи облигаціях, що самі по собі, попри їх назву „цінні папери” жодною конкретною вартості не мають. Вартість же акцій (облигацій) як правової категорії за політекономічним тлумаченням капіталу може розглядатись як „самозростаюча вартість”. Таким чином, на наш погляд, цілком правомірно вважати акціонерний капітал абстрактною вартістю майна його власників, бо про конкретне майно тут не йдеться. Але в марксистській економічній теорії ця двоїстість капіталу не визнавалась, мабуть із-за того, що таке тлумачення вже використовувалось щодо двоїстого характеру праці, закладеної у вартості товару.

Ми ж припускаємо, що насправді наочно проявляється відмінність споживної вартості від вартості в її абстрактному розумінні як спільних найбільш суттєвих сторін засобів і предметів праці, котрі вважаються фізичним капіталом за економічною теорією. А сутність капіталу з позиції сукупності глибинних відношень зумовлює його розгляд, послуговуючись філософською термінологією, як „речі в собі”, або за порівнянням Я. Соколова, алхімічного флогістону [10, с.71], з поправкою на його економічну субстанцію, але аж ніяк не однозначно лише в сенсі конкретних засобів і предметів праці. Водночас ця однозначність стала на перешкоді К. Марксу при спробі конкретизувати кругообіг капіталу за допомогою бухгалтерії.

Однак ми не поділяємо категоричності висновку К. Циганкова: „Спираючись на повністю опубліковане листування К. Маркса і Ф. Енгельса, ми намагатимемось показати, що навіть ці економісти і мислителі потерпіли фіаско у спробі усвідомити смисл бухгалтерії, не дивлячись на те, що по-перше, поняття суті подвійної бухгалтерії друзям було дійсно необхідним. Про це говорить сама назва головної роботи К. Маркса „Капітал”. Поняття, яке знаходиться в центрі бухгалтерії, знаходилося в центрі уваги К. Маркса: ключовим пунктом його досліджень був механізм формування додаткової вартості і розширеного відтворення капіталу. К. Маркс розраховував детально дослідити весь цей процес на бухгалтерських рахунках і підкріпити посиленнями на нього свої теоретичні висновки” [11, с.300].

Бо далі він сам же його заперечує: „По-друге, у К. Маркса і Ф. Енгельса були всі підстави розраховувати на успіх. Здібності К. Маркса до швидкого досягнення будь-якої науки були воістину безпрецедентні. Крім того, він міг сподіватися на допомогу Ф. Енгельса, який був власником бавовнопрядильної фабрики, і непогано знав рахівництво практично” [11, 300]. Тому резюме: „Але навіть ці видатні мислителі так і не змогли, на наш погляд, розібратися в смислі загальних категорій подвійної бухгалтерії” [11,с.300] уявляється надто прямолінійним. Адже К. Маркс міг не обмежуватись роз'ясненнями Ф. Енгельса, а отримати консультацію в інших практикуючих бухгалтерів, або ж учених, причому безпосередньо в Лондоні, не витрачаючи коштів на листування. При цьому дивно, що ні Ф. Енгельс, ні тим паче К. Маркс не звертались безпосередньо до прикажчика і бухгалтера Ч. Резгена, якого перший визнавав справжнім професіоналом: „Якби я тільки знав, який баланс і яке моє становище! Але Чарлз (Резген – Ред.) від'їжджає післязавтра до

Варшави ... і тоді все діло знову стане” [4, с.203]. Потім, якщо К. Маркс зумів розібратися з такими складними економічними розрахунками, як формули простого й розширеного відтворення, то освоїти методику бухгалтерського обліку і поготів. Та й звертався він до Ф. Енгельса не за поясненням особливостей бухгалтерського обліку, а лише з проханням надіслати „взірець італійської бухгалтерії” [6, с.195].

Таким чином, істинною причиною того, що наміри К. Маркса щодо висвітлення кругообігів капіталу не абстрактно, а за даними італійської бухгалтерії не здійснились, на наш погляд, слід вважати те, що у такому разі треба було визнати саме цю двоїстість капіталу, бо до цього неминуче приводить уважне вивчення його кругообігів.

Адже не дивлячись на те, що за метафорою К. Маркса: „Трупи машин, знарядь, майстерень і т.д. продовжують, як і раніше, існувати окремо від продуктів, утворенню яких вони сприяли. Тепер, коли ми розглянемо весь період, на протязі якого використовується такий засіб праці з дня його вступу в майстерню і до того дня, коли його викинуть на смітник, то побачимо, що його споживна вартість цілком спожита працею на протязі цього періоду, а тому його майнова вартість цілком перейшла на продукт” [4, с.200], (причому це може статись і внаслідок втрати фізичного капіталу через недбалість робітників чи/і менеджерів), зазвичай, власник капіталу в його глибинному субстанціональному значенні нічого не втрачає, оскільки отримує компенсацію закладеної в номіналах акцій абстрактної вартості „дзвінкою монетою”, як і в тому випадку, коли: „Вугілля, яке спалюють у топці машини, зникає безслідно, так само як і мастило, яким масять вісь колеса і т.д. Фарби та інші допоміжні матеріали зникають, але проявляються у властивостях продукту. Сировий матеріал становить субстанцію продукту, але змінює свою форму. Отже, сировий матеріал і допоміжні речовини втрачають ту самостійну форму, в якій вони вступили в процес праці як споживні вартості” [4, с.200], оскільки це так само метаморфоза оборотного капіталу, як викладена вище основного капіталу.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Довший час в бухгалтерському обліку капітал вважався так само, як в економічній теорії – засобом експлуатації, привласнення чужої праці. При цьому його однозначно тлумачили лише як „самозростаючу вартість.” На практиці ж такої однозначності немає. Тому, на наш погляд, цілком резонно в теорії бухгалтерського обліку визнають, що в результаті господарської діяльності, отже й кругообігів капіталу може відбуватись як його приріст, так і зменшення [8, с.55]. До речі, переконливо не доведено наявності додаткової вартості в останньому випадку, коли немає „самозростання” капіталу, а навпаки, він зменшився, причому винятково внаслідок недбалого ставлення найманих робітників до праці, а також низького рівня менеджменту. У зв'язку з цим висловимо припущення, чи не є це доказом функціонування в процесі кругообігів капіталу не тільки його речової форми – фізичного капіталу, але й поки що необліковуваної на вітчизняних підприємствах – інтелектуального капіталу.

До цього додамо, що марксистки, також визнавали залежність ефективності виробництва (читай – приросту капіталу – Авт.) від таких чинників, які нині вважаються інтелектуальним та природним капіталом: „Продуктивність землеробської праці пов’язана з природними умовами, і в залежності від продуктивності останніх одна й та ж кількість праці буває представлена в більшій або меншій кількості продуктів, споживних вартостей” [5, с.383].

Однак попри те, що надумані відмінності зараз не визнаються: „У політичній економії колишнього СРСР для теоретичного вираження протилежної за соціально-економічним змістом категорії „капітал” обґрунтовувалося поняття „фонди”. Вважалося, що фонди, на противагу капіталу, є власністю самих трудящих, що для них не властиве відчуження безпосередніх виробників від засобів виробництва, що

вони в руках власників засобів виробництва не є знаряддям експлуатації тощо. Насправді за тоталітарної системи трудящі не були власниками засобів виробництва, а ці засоби – загальнонародною власністю. Суб’єктом власності була верхівка бюрократичного апарату (партійного, радянського, державного)” [7, с.256], а у практику бухгалтерського обліку і звітності врешті-решт повернуто категорію „капітал”, далі відсутнє обґрунтування його методології. Тому й методика обліку власного капіталу далека від досконалості. Досить звернути увагу на розміщення у четвертому класі Плану рахунків 45 „Вилучений капітал” та 46 „Неоплачений капітал”, аби це зрозуміти, бо навіть за назвою останній звучить як софізм.

Отже, подальші дослідження окресленої проблеми будуть перспективними, позаяк сприятимуть її вирішенню.

Список використаних джерел.

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підр. – 3-є вид., доп. і перероб. / Бутинець Ф.Ф. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.
2. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку / Грабова Н.М. – К.: Вища школа, 1979. – 328 с.
3. Історія економічних вчень: Підручник / За ред. В.Д. Базилевича. – К.: Знання, 2004. – 1300 с.
4. Маркс К. Твори, т. 23 / Маркс К., Енгельс Ф. – Політвидав України, 1963. – 847 с.
5. Маркс К. Твори, т. 25 / Маркс К., Енгельс Ф. – Політвидав України, 1964. – 762 с.
6. Маркс К. Твори, т. 30 / Маркс К., Енгельс Ф. – Політвидав України, 1965. – 726 с.
7. Мочерний С.В. Економічна теорія / Мочерний С.В. – К.: „Видавничий центр „Академія”, 1999. – 583 с.
8. Палий В.Ф. О предмете бухгалтерского учёта / Палий В.Ф. // Бухгалтерский учёт, 2006. – №5. – С. 55-58.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджене наказом МФУ від 31. 03. 1999 р. № 87.
10. Счётные теории А.М. Галагана в комментариях Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 83 с.
11. Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учёта / Цыганков К.Ю. – М.: Магистр, 2007. – 462 с.
12. Шер Й. Ф. Бухгалтерия и баланс. – 4-е изд./ Шер Й.Ф. (пер. с 5-го нем. изд. С. И. Цедербаума. Под ред., дополн. и примеч. Н.С. Лунского) – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 575 с.

Толкование капитала и его учетное отображение: проблемы и их решения. Железняк Н.В.

Аннотация. В статье рассматриваются отличия толкования категории “капитал” в экономической и учетной теориях. Исследуется двойственность капитала как явления. Проводится анализ сущности капитала с позиции совокупности глубинных отношений и с учётом исследований учёных и экономистов.

Ключевые слова: капитал, собственный капитал, кругооборот капитала, активы предприятия, стоимость, деньги, бухгалтерский учёт, отчетность.

Interpretation of capital and its accounting display: problems and their solutions. Zheleznyak N.V.

Annotation. The divergence of interpretation of category “capital” after economic and registration theories is examined in the article. The duality of capital as phenomena is investigated. The analysis of essence of capital from position of aggregate of deep relations is made and taking into account researches of scientists and economists.

Keywords: capital, proper capital, circulation of capital, assets of enterprise, cost, money, record-keeping, accounting.