

випадку достатньо механізму типових операцій, а в більш складних ситуаціях потрібне внесення змін в алгоритми контирування документів. Таким чином, опис кожної типової операції і кожного документа змінюються таким чином, щоб формувати проводки в різних системах рахунків.

Перевагою розглянутого підходу є те, що при його застосуванні можна врахувати відмінності в порядку відображення фактів господарської діяльності в різних облікових стандартах вже на етапі введення інформації. Важливо й те, що тут можна не перебудовувати основний довідник рахунків, і зберегти стандартні можливості програми контирування документів і складання регламентованої звітності.

Література:

1. Ільченко В. Перехід на МСФЗ: паралельний облік // Головбух. – 2011. – № 48 (767) 26 грудня. – С. 64-67.

2. Шуремов Е.Л. Автоматизированные информационные системы бухгалтерського учёта, анализа и аудита: Учебное пособие для вузов / Шуремов Е.Л., Умнова Э.А., Воропаев Т.В. – М.: Перспектива, 2005. – 363 с.

УДК 657.1

Бондар М.І.,

д.е.н, професор,

завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності

ДВНЗ «Київський національний економічний

університет імені Вадима Гетьмана»

КОНЦЕПЦІЯ ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ В ОСНОВІ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

До капіталу підприємства завжди виявлявся 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” [1, с. 197]. Реалізація вказаної ідеї спонукає при формуванні поповнювати капітал створенням нових благ [2, с.11].

Необхідно звернути увагу на існування різних підходів до трактування та визнання капіталу в економічній літературі. Капітал визнавався як: запас, накопичений запас, як попередньо накопичений запас продуктів минулої праці [3, с. 239–240]; сукупність речей [4, с. 234]; товари тривалого користування [5,

с. 624]; сума грошей та інших платіжних засобів; кошти [6, с. 710]; запаси коштів, які створені першопочатковими внесками власників [7, с. 15–16]; сукупність майнових засобів, які служать для господарських цілей і виражені у грошовій одиниці [8, с. 165]; активи корпорації за мінусом її боргових зобов'язань [9, с. 110]. Економісти Лондонської школи бізнесу Д.Стоун та К.Хітчінг, називаючи фінансові кошти капіталом, розрізняють акціонерний капітал, позиковий капітал та зовнішні інвестиції [10]. 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 [10, С.10].

Розглядаючи сутність капіталу через призму конкретизації активів (фінансових коштів, речей, товарів) слід відзначити, що всі капітальні ресурси рано чи пізно переходять в кінцевий продукт і перестають існувати в результаті їх використання, споживання або зносу. Тому, розглядати концепцію збереження капіталу на основі переліку конкретних активів є помилковим. При цьому виникає необхідність в додатковій аналітичній інформації, систем показників, які з достатньою мірою надійності могли б дати оцінку збереженню та примноженню капіталу. З позиції сучасної теорії бухгалтерського обліку Л.Г. Ловінська схиляється до визначення капіталу, що передбачає «благо, використання якого дає можливість збільшити майбутні блага». [11, с. 253]

Як зазначалося в попередніх дослідженнях [2, с.10], одним із перших, хто оцінив значення відображення капіталу в бухгалтерському обліку і звітності, був Джеймс Вільям Фультон, 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 за МСФЗ 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 збереження капіталу, визначаючи підхід до визнання прибутку. Згідно концепції збереження капіталу, прибуток отримується 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 обумовлює зміну вартості чистих активів, а не зміна

вартості активів та зобов'язань визначають прибуток. Неврахування вказаної теорії в формуванні податкового законодавства, призводить до того, що можуть збільшуватися податкові зобов'язання за умови зменшення вартості чистих активів, результатом чого є лише кінцеве споживання капіталу.

З урахуванням цього, слід визнати, що капітал є комплексним об'єктом обліку, і потребує коригування 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 недосконалістю існуючих підходів до визнання і оцінки трудових ресурсів та інтелектуального потенціалу.

Отже, 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 (певного переліку фактів господарського життя). Це призводить до маніпулювання інформацією, що потрібна для прийняття управлінських рішень. Концепція збереження капіталу обґрунтовує також і потребу в формуванні соціальної звітності підприємства, що надавала б можливість аналізувати заходи підприємства щодо отримання додаткової вартості через залучення кваліфікованого персоналу. Дооцінка активів, має розглядатися лише як відновлювана вартість капіталу, і враховувати найвищий рівень ризику отримання економічної вигоди в майбутньому та витрати, пов'язані з їх вибуттям.

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. Впровадження в практику довгоочікуваного нового МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» не вирішить існуючу проблему бухгалтерського обліку, оскільки не враховує особливості низки проблем щодо теоретичності та реальності факту господарського життя.

Вказані обґрунтування можуть бути діючими лише за умов функціонування розвинутих (або «теплих») ринкових відносин, без врахування таких існуючих в наших реаліях моментів, як «рейдерство», «відкати», монополізм, значний обсяг трансакційних витрат, що не передбачені для відображення в обліку. Звичайно, це також 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 [12, с.5].

На основі цього, слід визнати проблеми протидіючого і компромісу між статичною та динамічною концепціями звітності підприємства, адже очевидним є те, що статичного підходу в умовах корпоратизації капіталу уже замало. На сьогодні потрібно розвивати бухгалтерський облік на основі комбінування статичної та динамічної у бухгалтерському балансі щодо кругообороту капіталу, що надавало б можливість користувачу бухгалтерської звітності через факти господарського життя впливати на використання капіталу на різних етапах його кругообороту.

Література:

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