

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE
DEVELOPMENT INFLUENCED BY
ECONOMIC THEORIES AND
INSTITUTIONAL CHANGES

УДК 657:41.1:330.14:005.21
JEL Classification M41, G32, N01

Лемішовська Олеся
к.е.н., доцент
кафедра обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»
Львів, Україна
E-mail: leslem@ukr.net

КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ РОЗВИТОК УЯВЛЕНЬ ТА ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВОЇ ДУМКИ

Анотація

Вступ. Ефективне і раціональне управління капіталом підприємства в економіках будь-якого типу неможливе без об'єктивної, всебічної і формалізованої обліково-звітної інформації. Ураховуючи, що в сучасному обліку існують чисельні невирішені проблеми стосовно об'єктивного виразу вартості капіталу та його репрезентації у фінансовій звітності, дослідження за цим напрямом визнаються актуальними. Гіпотезою цього дослідження є припущення про існування вагомих й актуальних для сучасної теорії і практики ідей в минулих напрацюваннях. Метою дослідження є узагальнення генезису поглядів на змістове наповнення досліджуваної дефініції представниками економічних і бухгалтерських шкіл, проведення критичного аналізу рахівничої практики та вироблених упродовж еволюції облікових теорій і концепцій, окремі аспекти яких можуть бути використані для удосконалення сучасного обліку капіталу підприємства.

Методи. Методи дослідження еволюції теорії та практики обліку капіталу ґрунтуються на загальнонаукових методах, які використано із застосуванням діалектичного підходу – методи історіографічного узагальнення і систематизації, а також з використанням методів наукового пізнання: спостереження – для з'ясування сутності капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку в контексті загальноекономічної категорії; абстрагування і конкретизації – для оцінки історичного досвіду обліку капіталу та його компонентів; методів абстрактно-логічного пізнання, а також групування, порівняння, узагальнення – при аналізі і оцінюванні концептуально-методологічних засад різних облікових парадигм в теорії капіталу.

Результати. За результатами дослідження еволюції теоретико-методологічних та організаційно-практичних засад обліку капіталу визначено окремі підходи в минулих напрацюваннях використання яких може позитивно вплинути на розвиток сучасного обліку капіталу. Проведеним історіографічним аналізом систематизовано та оцінено сильні та слабкі сторони основних балансових теорій до позиціонування капіталу як категорії бухгалтерського обліку, визначено проблемність методологічних засад стосовно об'єктивного виразу і вартісного відображення в обліку й презентації у фінансовій звітності цього об'єкта. Сформульовано та обґрунтовано окремі ідеї минулих напрацювань, які доцільно використати в сучасних дослідженнях.

Перспективи. Отримані теоретико-прикладні рекомендації можуть бути використані для удосконалення існуючих підходів до обліку капіталу, зокрема перспективним напрямком для удосконалення обліку капіталу визначено доцільність використання ідей органічної балансової теорії стосовно побудови формату балансу з орієнтацією на «репродуктивну вартість підприємства» та економетричної – стосовно підходів в обліку до оцінки «ідеальних вартостей» та матеріально-уречевлених активів при втраті ними продуктивної сили

капіталу.

Ключові слова: бухгалтерський облік, капітал, активи, джерела формування засобів, пасив, методологія, теорія, концепції.

Вступ.

У будь-якій конфігурації фінансово-економічних теорій поняття «капітал» позиціонується як об'ємна та ключова категорія, що покладається в основу майже всіх управлінських концепцій. В теорії і на практиці різноспрямовані показники про капітал та його зміни розглядаються базовими, оскільки за загальноновизнаними постулатами вважається, що вони за певною системою широкомасштабно розкривають фінансово-економічну спроможність і потенціал економічного суб'єкта; через оцінку раціонального використання капіталу встановлюється ефективність управління вкладеним капіталом та результативність функціонування підприємства загалом (рентабельність діяльності, приріст (редукція) капіталу). Особливої важливості ефективно управління капіталом набуває в умовах сучасної ринкової економіки, де критерії капіталізації і зростання вартості капіталу стали визначальними.

Ефективне управління капіталом визначально залежить від релевантності, повноти і якості (об'єктивності) інформаційного забезпечення, а тому актуальними визнаються дослідження «орієнтовані на пошук методів та інструментів, які формують масив інформаційного забезпечення про капітал та його зміни» [1]. Різноманітний зміст надбань економічної науки, в т.ч. й бухгалтерської, за тривалий історичний період засвідчує про відсутність і до теперішнього часу єдиного загальноновизнаного концептуального підходу насамперед до змістового наповнення та інтерпретації категорії «капітал», що спричинює варіативність оперування цим категорійним поняттям у різних аспектах теоретично-прикладної економіки: «наукова економічна думка не виробила й до сьогодні єдиного підходу до визначення капіталу, який би відповідав потребам теорії і практики бухгалтерського обліку» [2, с. 668].

Методичні підходи до формалізації тієї чи іншої за змістом категорії капіталу, позиціонування цієї категорії окремим об'єктом в системах бухгалтерського обліку еволюціонували поступово і контекстно домінуючим на конкретний період економічним доктринам: «визначення капіталу є результатом історичного процесу формування його сутності як економічної категорії, а тому для більш точного розуміння його сучасного трактування доцільним є розгляд даного питання саме в історичному аспекті» [3, с. 13], а «для обґрунтування вартісного виміру капіталу в сучасному обліку актуальними є дослідження еволюції його оцінки у взаємозв'язку зі становленням і розвитком обліку в рамках простої, камеральної та подвійної бухгалтерії» [4, с. 71]. Інституційні зміни і умови реальної діяльності сучасних суб'єктів ринкової економіки ще більше ускладнили і без того історично існуючу проблематику стосовно об'єктивного виразу капіталу в системі бухгалтерського обліку. Ця проблематика посилюється насамперед через труднощі, пов'язані з необхідністю надати вартісного виразу інформаційно-інтелектуальним ресурсам як продуктивної складової капіталу.

Методологія обліку, яка за історично складеними принципами оцінює і вартісно характеризує сукупний капітал підприємства на основі вартісної оцінки матеріально-речових об'єктів з незначним додаванням вартості придбаних за плату нематеріальних об'єктів, послабила об'єктивність виміру капіталу сучасного підприємства та, відповідно, релевантність інформаційної фінансової звітності про цей об'єкт. У контексті існуючих потреб подолання цієї проблеми відзначаємо, що в попередні історичні періоди були сформульовані чисельні напрацювання у сфері обліку капіталу, окремі ідеї яких можуть бути використані для формулювання шляхів удосконалення сучасних концептуально-методологічних засад обліку капіталу, що обґрунтовує актуальність цього дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Аналіз досліджень і публікацій дає змогу зробити висновок, що в рамках сучасної інформаційно-інтелектуальної (постіндустріальної) економіки значимість і, водночас, проблемність вартісного виразу капіталу підприємства в системі бухгалтерського обліку зростає, вирішення якої і

стало однією з найбільш затребуваних практикою. У дослідженнях піднятої проблематики відзначається, що динамічна поява у сучасних підприємств нових видів економічних ресурсів (передусім нематеріального характеру, інструментів капіталу), набуття активами такого типу як продуктивної сили, так і вагомої складової вартості капіталу посилює історично сформовану проблематику методичної основи обліку капіталу. Виходячи з реальних фактів реального використання обліково-звітної інформації про капітал, науковці вказують на неспроможність сформульованих в минулому концептуально-методичних засад відобразити в системі бухгалтерського обліку субстанцію капіталу як виразника синергетичної сили всього економічного потенціалу. Водночас дослідниками відзначається й наявність достатньо вагомих розробок в минулому, а тому в багатьох дослідженнях і публікаціях аргументується важливість дослідження минулих напрацювань для удосконалення сучасного обліку капіталу, зокрема тих теоретичних розробок, що містять обґрунтування системної концептуально-методичної основи обліку капіталу.

Насамперед відзначимо, що в сучасних дослідженнях і публікаціях наводиться низка аргументацій про те, що сформовані впродовж тривалого еволюційного періоду базові засади обліку капіталу не можуть вважатися задовільними для сучасної практики. Зокрема К. Ю. Циганков відзначає, що «капітал – основне не визначене конкретно поняття бухгалтерії [5, с. 35], а тому, як аргументує І. М. Назаренко, «для поглибленого розуміння облікової інтерпретації досліджуваної категорії доцільним є ретроспективний аналіз розвитку категоріально – понятійного апарату» [6, с. 135]. Науковцями акцентується проблемне питання, пов'язане з відображенням бухгалтерському балансі капіталу і прибутку, які в обліку і звітності позиціонуються у такій субординації, що протирічить їхній економічній природі. У цьому контексті Л. М. Пилипенко наголошує на тому факті, що «обсяг прибутку, визначений в системі бухгалтерського обліку та наведений у статтях фінансової звітності, не відображає реальної економічної природи взаємозв'язку прибутку і капіталу» [7, с. 15].

За результатами системних наукових досліджень В. В. Сопко робить узагальнюючий висновок щодо еволюції та стану сучасного обліку капіталу: «аналіз розвитку системи бухгалтерського обліку за останнє століття дає можливість зробити висновок, що і до теперішнього часу облік пасивів (капіталу, власності) характеризується: неузгодженістю у визначенні змісту бухгалтерського обліку капіталу; неврегульованістю методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності пасивів; недосконалістю бухгалтерської облікової термінології щодо пасивів» [8, с. 83]. Виходячи із потреби докорінної зміни обліку капіталу, відомий російський вчений у сфері обліку В. Ф. Палій запропонував змінити узвичаєний термін «бухгалтерський облік» на термін «бухгалтерський облік капіталу», підкресливши в такий спосіб, що загальним предметом бухгалтерського обліку слід визнати капітал [9]. Такий напрям розвитку обліку, в основу якого покладено капітал, слід визнати, на наш погляд, найбільш виправданим.

Мета.

Мета статті полягає в дослідженні й узагальненні еволюції науково-теоретичних і практичних підходів до визнання капіталу об'єктом обліку та проведенні аналізу концептуально-методичних засад відображення цього об'єкта в системах бухгалтерського обліку на різних історичних етапах з метою формулювання рекомендацій щодо можливості використання історичних надбань для удосконалення сучасного обліку капіталу.

Для реалізації поставленої мети висуваються такі завдання:

- висвітлити значимість облікової інформації про капітал для ефективного управління підприємством;
- розкрити існуючу проблематику об'єктивного виміру і виразу капіталу у сучасному обліку;
- проаналізувати і заповнити обґрунтовані підходи та методичні засади, вироблені у процесі еволюції облікової теорії і практики, але випущені з уваги обліковою наукою для підвищення об'єктивності відображення капіталу в сучасному бухгалтерському обліку.

Методологія дослідження.

Методологію дослідження складають загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема метод історіографічного порівняльного аналізу та специфічні методи у сфері бухгалтерського обліку, які забезпечили розв'язання поставлених завдань за визначеним напрямком. Методи дослідження базуються на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включає аналіз та оцінку сформульованих в історичному минулому підходів до вартісного виразу капіталу й облікових методик його відображення в системах бухгалтерського обліку. Методологія дослідження також передбачає узагальнення наукових джерел історіографічного характеру, які досліджують раціональні аспекти обліку капіталу в минулих напрацюваннях, узагальнення результатів публікацій, де розкриваються проблеми сучасного обліку капіталу.

Результати.

Бухгалтерський облік об'єктивно визнається одним із основних інформаційних інструментів стосовно всебічної характеристики категорії «капітал суб'єкта господарювання», єдиним, що формалізовано розкриває такі дані. Саме тому обліково-звітна система у координатах теоретико-прикладної економіки цілком закономірно вважається однією із найважливіших інституцій, яка забезпечує вартісну характеристику капіталу господарської системи для капіталодавців та внутрішньогосподарського управління; така інформація складає базову основу у процесах визначення вартості власного капіталу економічного суб'єкта на ринках капіталів та інвестицій. Звідси випливає важливість об'єктивного формування в системі бухгалтерського обліку вартісної характеристики сукупного капіталу підприємства.

Система «бухгалтерський облік» як самостійна галузь знань формувалася протягом тривалого історичного періоду, упродовж якого категорія «капітал» завжди, в тій чи іншій формі як облікова позиція (об'єкт), займала значиме місце. Капітал, як конкретна облікова категорія (обліковий об'єкт), має власну еволюцію розвитку, поява якої в бухгалтерській практиці, а згодом і в теорії носить об'єктивний характер: «особлива значущість рахунка капіталу в подвійній бухгалтерії полягає в тому, що він повністю збалансував бухгалтерську інформаційну систему, ув'язавши її в єдине ціле» [10, с. 43]; «введення категорії капіталу в теорію бухгалтерського обліку дозволило поставити її на міцний ґрунт, а тому сучасний його розгляд в обліковій системі повинен проходити не руйнуючи надбань попередників, а тільки доповнюючи їх» [4, с. 154].

Визнання капіталу і введення його об'єктом у систему бухгалтерського обліку, розробка методик різного типу для надання йому об'єктивного вартісного виразу були дискусійним та складним питанням упродовж всього історичного періоду розвитку обліку як наукової і практичної дисципліни. Історично капітал, як з позиції бухгалтерського обліку, так і з точки зору економічних теорій, виступає категорією яку інтерпретувати однозначно і конкретно вкрай складно. Практично кожна економічна теорія дає своє визначення поняттю «капітал», що породжує невизначеність у його трактування та суміжних з ним термінів і ще більше ускладнює процес обліку [11, с. 18].

Незважаючи на все вищенаведене (дискусійність категорії, проблематика з об'єктивним виразом вартості капіталу тощо), тут доречно навести погляд відомих вчених стосовно високого рівня значимості бухгалтерської інформації про капітал та його зміни. Так, наприклад, щодо важливості і верховенства бухгалтерської формалізації економічної категорії «капітал» та її міждисциплінарного позиціонування, Й. Шумпетер відзначив – «скільки запутаних і явно глупих спорів вдалось би уникнути, якби економісти притримувались облікових значень цього терміну і бухгалтерського виразу капіталу» [12]. У цьому контексті наведемо й цитату із відомої праці «Капітал», де вказано, що пізнання процесів кругообороту капіталу одиничного господарства можливе тільки на основі спеціально організованої системи обліку, яка фіксує й узагальнює інформацію про всі факти зміни засобів організації: «капітал як єдність у своєму кругообороті, як вартість, що знаходиться в русі, контролюється засобом ведення бухгалтерського обліку» [13, с. 152]. У такому ж паритеті й науковцями у сфері бухгалтерського обліку відзначається: «каналіз тлумачення предмету бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі дозволив обґрунтувати, що

таким предметом є капітал суб'єкта господарювання, а також доходи, витрати і фінансові результати, які виникають в процесі його кругообороту» [14, с. 9]; «всі дані, які використовуються в бухгалтерському обліку, прямо чи опосередковано необхідні для обчислення капіталу» [5, с. 35].

Позиціонування капіталу як головного об'єкта облікової системи витоками сягають базової основи подвійної бухгалтерії, який і в сучасному обліку, незважаючи на відсутність окремого стандарту («Власний капітал»), «як економічна категорія є об'єктом бухгалтерського обліку та інструментом його організації» [15, с. 137]. Система обліку як в минулому, так і за сучасної стандартизації, маючи за основну мету виразити результативність діяльності (функціонування) підприємства, є дуалістичною, оскільки фокусується або на протиставленні вартості майна джерелам його фінансування, або шляхом порівняння доходів (отриманий капітал) і витрат (вкладений капітал).

Виразити вартісні критерії результативності (зміна величини капіталу), на відміну від узвичаних критеріїв прибутковості, є надзвичайно складним завданням для традиційної бухгалтерії, оскільки надання об'єктивного вартісного виразу цьому об'єкту до теперішнього часу вважається недослідженим ракурсом вироблення задовільних методик його оцінювання саме для облікової системи. Погляд на оцінку капіталу суто з методологічних засад обліку (метафізичний підхід) не дає відповіді не тільки на питання, які види із існуючих оцінок використовувати, але, насамперед, як вимірювати таку абстрактну (без речового змісту) категорію взагалі.

Для розширення параметрів дослідження еволюції об'єкта «капітал» в системі бухгалтерського обліку вважаємо за доцільне коротко розглянути бухгалтерську інтерпретацію цієї економічної категорії від витоків рахівничої практики, її теоретичний розвиток та проаналізувати погляд представників різних історично сформованих економічних шкіл на капітал як об'єкт обліку. При цьому важливо узагальнено розкрити зміст й методичні засади обліку цієї економічної категорії, взаємозалежні від її трактування, покладену в основу категорії економічну матерію, відмінності в підходах до диспозиції об'єкта в системах обліку тощо. Такі координати історіографічного узагальнення і систематизації методів еволюції обліку капіталу нами вважається найбільш прийнятними з огляду на те, що система бухгалтерського обліку є складовою економічної науки, тобто все ж підпорядковується погляду на капітал теоретико-прикладної економіки у певному історичному періоді.

З моменту зародження бухгалтерської науки (кінець XV ст. - італійська наукова школа) і до теперішнього часу неодноразово переосмислювалося відношення бухгалтерів до категорії «капітал». Науковцями стверджується, що «саме субстанція капіталу є *premiere cause* (першопричина) двоїстості господарських операцій, а необхідність фіксації прояву його кругообороту стало *causes determinates* (визначальна причина) переходу від уніграфічної системи бухгалтерського обліку до діаграфічної» [16, с. 120]. Від спрощеного, формування інформації на окремому рахунку, призначеному для відображення різниці між активними і пасивними рахунками в італійській бухгалтерії (Ф. Беста) і подібного підходу в німецькій бухгалтерії (П. Герстер), капітал як обліковий об'єкт виріс у значимості своєї сутності до пропонування предметом бухгалтерського обліку в сучасній теорії. Дослідження, що проводилися вченими в середині та наприкінці XIX ст., заавансували трансформацію змісту і функціональної орієнтованості бухгалтерського обліку, зокрема перехід від ведення обліку як такого (з веденням книг, рахунків, обчислення вартості майна тощо) до постановки його цілей під впливом потреб управління капіталом [17].

При розкритті історії обліку, аналізі еволюції його концептуальних основ Джейм Вільям Фультон (1880) вважається першим хто не тільки оцінив значення рахунка капіталу як центрального в системі рахунків, але й поділив всі рахунки на дві групи: рахунок капіталу, до якого були віднесені всі рахунки власника (результативні, рахунки фондів та резервів) і всі інші рахунки. Концептуально це вплинуло на зміну облікової парадигми – замість рахунка Каси чи «специфічно-технічного» рахунка для узагальненої інформації про статок підприємства як центральних в обліковій методології, головним об'єктом системи бухгалтерського обліку став вважатися більш-менш формалізований рахунок «Капіталу». В тематичних дослідженнях дотримуються позиції, що

«замкнену систему рахунків» для обліку сукупності початково внесених засобів та здійснюваних на їх основі фінансово-економічних операцій «одиночного» господарства створила купецька бухгалтерія (принагідно можна вказати, що основоположник бухгалтерського обліку Л. Пачолі під капіталом розумів сукупність дійсного майна, яке належить власнику на даний момент часу [18], а Н. Анастасію, виходячи з припущення, що облік – це реєстрація прав і зобов'язань власника, головним рахунком в бухгалтерському обліку вважав «Капітал»). З виникненням класичних ринкових відносин на грошовій основі бухгалтерський облік став інструментом управління банків і комерційних підприємств, що «викликало появу специфічних методів господарського обліку – подвійного запису і балансу, які давали змогу контролювати рух вкладеного у справу капіталу і виявити отриманий прибуток» [19, с. 9].

Аналіз економічних надбань доводить розбіжність наукових поглядів як відносно сутності капіталу саме як бухгалтерського категорії, так і вироблених до них у процесі еволюції бухгалтерського обліку чисельних концептуально-методичних засад відображення його базової основи та її зміни під впливом і за результатами функціонування підприємства. Одні з підходів до цього об'єкта обліку представляють наукові погляди, які ототожнюють капітал з власністю, інтерпретуючи пасив як власність, інші – розглядають через призму «чистого майна», джерел формування активів. При розгляді власності з юридичної точки зору капітал розкривається з позиції джерел фінансування активів, тобто в бухгалтерському обліку капіталом прийнято називати в одному варіанті зобов'язання в широкому розумінні цієї категорії (пасиви підприємства), в іншому – майно вільне від боргів «зовнішніх кредиторів».

У тематичній літературі достатньо висвітленими є аргументації й сформульовані теоретико-методичні обґрунтування П. Гарньє, де на основі умовно визначеного подвійного впливу на капітал (ефективність управління та загальноекономічні умови) запропоновано контекст його наведення в баланс. Зокрема за результатами впливу на власність пасив складається з: а) перманентного капіталу (довгостроковий пасив) – пасив, що не має конкретизації щодо строку вилучення (капітал, внески до капіталу, резерви), а також довгострокова заборгованість; б) короткострокового пасиву – випадковий пасив, резерви можливих втрат, короткострокова заборгованість.

Домінуючий напрям підходів представляють погляди науковців, які позиціюють капітал, визначений в системі бухгалтерського обліку з чистими активами. Контекст взаємопов'язаності обох підходів достатньо виразно представлено в теорії Шибє і Одермана, де окреслено власний і сукупний капітал: активи – це сукупність того, чим володіють на правах власності; пасиви – права вимоги третіх осіб або кредиторів, а чистий капітал або чисте майно – різниця від вирахування суми пасиву з суми активу. Проте, незважаючи на декларативність сукупного капіталу підприємства як загальної величини пасивів, постулати цієї теорії сформульовано на уявленні про капітал, який в системі бухгалтерського обліку все-таки асоціюється з чистими активами.

При обґрунтуванні актуальності цієї статті, аналізі досліджень і публікацій було вказано на акцентованому науковцями питанні про дискусійність позиціонування фінансових результатів та капіталу в сучасному бухгалтерському обліку й наведенні їх у звітності. У минулих розробках також піднімалося питання щодо рівня аргументованості прийомів, пов'язаних з перенесенням інформації про прибутки та збитки на рахунок «капіталу» при складанні балансу. Зокрема, в розвиток сформульованих принципів стосовно пропонування такого підходу в концепції О.О. Бауєра, прибічники цієї теорії Леоте і Гільбо обґрунтовували зміст такого характеру наукових поглядів тим, що перенесення суми прибутків чи збитків на цей рахунок сприяє накопиченню більш чіткої інформації про стан вкладеного в справу капіталу (приріст чи убуток). Попри достатньо зрозумілі наміри і мету тут можна зауважити, що в такому разі результатні рахунки в момент перенесення їх сальдо на рахунок «капіталу» набувають змісту персоналізації. У контексті цієї статті доцільно розглянути й деякі інші підходи, зокрема ті, що розмежовують реальні і фіктивні аспекти обліку капіталу. Так, наприклад, Р. П. Каффі, вбачаючи сутність бухгалтерського обліку в матеріальній природі рахівництва, сформував класифікацію рахунків за видами цінностей, які поділив на дві групи - реальні (матеріальні цінності, заборгованість) та раціональні, тобто фіктивні (капітал,

результатні рахунки).

Безперечно, що позиціонування капіталу в бухгалтерській моделі обліку є найбільш очевидним в цілісних облікових теоріях. Органічна балансова теорія (Schmidt F., 1922. Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft) розмежовує результати фінансово-господарської діяльності (функціонування підприємства) і прибутком. Акцент поставлений на тому, що прибуток утворюється в результаті функціонування капіталу – капіталу як вкладеного і поточну операційну діяльність, так і в результаті його приросту чи убутку внаслідок, наприклад, кон'юнктурних факторів. На основі оцінки активів за відновною вартістю у цій теорії запропонована методика визначення «репродуктивної вартості підприємства» - поняття, яке у сучасному сприйнятті можна умовно асоціювати з продуктивною силою капіталу сучасного підприємства. В історіографії бухгалтерських надбавь цінність органічної балансової теорії вбачається в запропонованому способі вирішення проблеми методологічного дуалізму в оцінюванні вартості майна, реальних прибутків і капіталу. Динамічна балансова теорія (Schmalenbach E., 1931. Dynamische Bilanz-Funfte Auflage) Основну мету фінансової звітності позиціонує з розкриттям інформації про реальну величину отриманих підприємством реальних фінансових результатів. Досягнення «такої реальності» забезпечувалося в такий спосіб – постановка на облік активів проводиться за історичною вартістю з подальшим відображенням на балансі за мінімальною з можливих оцінок, прив'язаних до поточної ринкової вартості. В розвиток цієї теорії динамічного напрямку балансознавства В. Пігером введено поняття номінального балансу, де зміна величини капіталу була основним критерієм результативності.

Узагальнюючи огляд минулих розробок, закладених в них ідей щодо обліку капіталу можна зробити висновок, що вся теорія капіталу змодельована на оцінюванні взаємодії наявних активів матеріально – речового змісту і обмеженого урахування активів нематеріального характеру: «капітал – це встановлення висоти вартості господарства в грошових одиницях через оцінку матеріальних та *ідеальних вартостей*, якими дисценує підприємство; їх вартість завжди мусить бути рівною капіталу [20] (*примітка: виділено автором статті*). Такий підхід був узвичаєний для рахівничої практики при встановленні величини капіталу підприємства (господарства, маєтку тощо) на західноукраїнських землях за часів Австро-Угорщини, а пізніше і Другої Речі Посполитої; така вартість вносилася у статистичні щорічники (Widomości statystyczne o stosunkach krajowych: Krajowe bióro statystyczne – Lwow). Стосовно поняття власного капіталу, який ототожнюють з чистими активами, то така величина визначається вартістю майна суб'єкта господарювання вільного від боргів і зазвичай складається зі статутного, додаткового й резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільових (спеціальних) фондів; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку поділяють власний капітал на дві частини: авансований капітал (contributed capital) і реінвестований (нерозподільний) прибуток (retained earnings).

Обліковий об'єкт «капітал» набуває конкретнішого виразу при наведенні його в балансовому узагальненні і саме на основі балансового рівняння ($K=A-Z$) його обчислюють. Інші елементи методу бухгалтерського обліку (оцінка, інвентаризація) додатково забезпечують обґрунтування формалізованого визначення величини капіталу на основі введених в облікову систему визнаних активів (ідентифіковані активи) й оцінки деяких інших статей балансу. Традиційно вважається, що реальна величина капіталу залежить передусім від об'єктивності оцінки облікових об'єктів. При цьому відзначимо, що майже у всіх підходах під активами йдеться лише про їх фактичну наявність, тобто без урахування їх справжньої (реальної) продуктивної сили і об'єктивно існуючої складової вартості капіталу. Факт зрівноваження вартості будь-якого активу з вартістю капіталу є узвичаєним, проте на практиці суттєво впливає на об'єктивність задекларованої підприємством вартості капіталу.

Для винесення цієї «скритої» проблематики наведемо сформульовані постулати економетричної балансової теорії, які обґрунтовані через первинні і вторинні економетричні рівняння для зрівноваження (трансформації) майна і капіталу з виходом на економетричну кватригу й економетричний октагон з метою обґрунтування акомодатції (присотування) майна і капіталу. Бухгалтерською наукою вони були випущені з виду, а тому в контексті цієї статті наведемо лише їх

узагальнену редакцію – «якщо майно складається з продуктивних активів, то такі активи являють собою капітал, непродуктивні активи перестають бути майном капіталу, капітал щезає (зазнає редукації) і колишній актив, що втратив цінність для підприємства, вже не повинен рахуватися на балансі» [21, с. 10,13]. У цій теорії йдеться не про активи зношені чи неліквідні, а про непродуктивні для конкретного підприємства активи, що було актуальним й для тогочасного періоду (1910), а ще більш актуальною ця проблема є в сучасній економіці з динамічним техніко-технологічним прогресом, що спричиняє потребу оновлення необоротних активів.

В рамках сучасної інформаційно-інтелектуальної (постіндустріальної) економіки проблемність оцінки капіталу зростає у зв'язку з швидким моральним старінням засобів виробництва і появою нематеріальних економічних ресурсів. Перші швидко втрачають силу капіталу, хоча вартісно й надає його репрезентують, другі реально забезпечують його продуктивну силу, проте не збільшують вартості, оскільки важко піддаються ідентифікації (визнання об'єктом обліку) і вартісному виміру (відсутність задовільних методик оцінки). У зв'язку з чим в багатьох випадках на балансі (публічній звітності) інноваційно-інтелектуальний капітал (нематеріальні активи) не відображаються. Проблемність об'єктивного відображення в обліку вартості капіталу, пов'язана з труднощами верифікації «ідеальних вартостей» (нематеріальні активи) є історичною проблемою: «поняття «капітал» є грошовим по суті і означає або реальні гроші, або право на гроші, або деякі блага, оцінювані в грошах» [12] (*курсив виділений автором*).

З наведеного розкриття Й. Шумпетером субстанції капіталу видно, що австрійська економічна школа дотримувалась більш широкого погляду на капітал окремого господарства. Це позначалося й на окремих теоретичних розробках у сфері бухгалтерського обліку, зокрема доцільно розглянути пропонувані підходи до обліку нематеріальних активів автором економетричної балансової теорії, сформульовані в контексті наукових поглядів тогочасних наукових утворень «львівської школи в польській економічній та філософській думці» і «краківської школи в польській економічній та фінансовій думці» і Towarzystwa Szkoły Ludowej pod względem finansowym. При цьому наперед відзначимо, що вони не були властиві німецькій школі бухгалтерського обліку, яка виступала базовою основою для організації практичного рахівництва і теоретичних викладів у предметній сфері знань в тогочасний період на західно українських землях. Німецька школа обліку загалом дотримувалася постулатів статичної балансової теорії (Simon G., 1899. Di Bilanzen der Uftigenfellitafeln), яка стосовно нематеріальних цінностей обліковий процес вибудувала на принципі об'єктивізації – недопустимість включення в баланс економічного майна без його здатності до обігу.

В економічній балансовій теорії обґрунтовується необхідність і принципові підходи до наведення в обліково-звітній системі всього спектру нематеріальних економічних ресурсів. Зокрема аргументовано, що «різного роду нематеріальні активи є цінностями основного майна і репрезентують дійсну вартість капіталу підприємства. Бухгалтерія оцінює такі цінності і наводить їх в балансі лише тоді, коли вони придбані і відшкодовані. З точки зору національної економії такі цінності можуть і повинні оцінюватися і тоді, коли вони дійсно існують і мають вартість без їх прямої купівлі... при оцінюванні таких цінностей має бути ймовірність одержати за них вартість, тобто достовірність оцінки повинна формуватися в координатах оглядово-передбачуваної вартості. Але оскільки в більшості випадків добитись такої оцінки неможливо, то при розрахунках балансової вартості слід дотримуватись найвищої обережності» [21, с. 171].

Виходячи із реально існуючих на теперішній час проблем стосовно відсутності задовільної повної і об'єктивної формалізованої бухгалтерської інформації для вироблених домінуючих в сучасній глобальній економіці концепції управління за вартістю, сучасні фінансові аналітики розглядають капітал економічної системи будь-якого ієрархічного рівня у створених ними координатах фіктивної й абстрактно – умоглядної матерії, внаслідок чого у багатьох випадках в практичній площині проектується ефект «мімікрії капіталу», тобто надання активам (зазвичай нематеріального типу) неіснуючої (уподібненої) продуктивної сили і вартості капіталу. Реальна практика доводить хибність неформалізованих методів оцінки капіталу. Оскільки у багатьох компаній переоцінена нематеріальна (неосяжна) складова ринкової вартості їх капіталу спричинила

появу «поганих», «проблемних», «токсичних» активів, що негативно впливає на інформаційне забезпечення управління стабільним функціонуванням підприємства, понижуючи його інвестиційну привабливість.

Вітчизняними і зарубіжними науковцями у сфері обліку пропонуються різні шляхи вирішення існуючої проблеми. Так, наприклад, у дослідженні [22] обґрунтовується неможливість виразити інформаційно-інтелектуальний капітал традиційним способом (від активів до капіталу), тобто на підставі попередньо оцінених активних балансових статей – цінностей особливого роду, що формують ціну фірми: «цей «бій з тінню» може тривати безкінечно» [22, с. 52]. У цій розробці пропонується новий підхід (від капіталу до активів), тобто тим чи іншим способом оцінити інформаційно-інтелектуальну складову капіталу, названу «ідеальним капіталом», а його продуктивну функцію виразити через вартість «ідеальних ресурси» [22, с. 53]. Подібно до цього підходу запропоновано удосконалений «формат бухгалтерського балансу корпорацій, який за рахунок введення статей («інтелектуальні активи» в активі та «інтелектуальний капітал» в пасиві) дає змогу об'ємніше репрезентувати нематеріальну (інформаційно-інтелектуальну) складову економічного потенціалу корпорації» [7, с.6].

У сучасних міжнародних і вітчизняних розробках пропонуються чисельні різноманітні підходи до удосконалення обліково-звітної системи, спрямовані на більш об'єктивний вираз капіталу сучасних суб'єктів ринкової економіки. Значна кількість пропонованих концепцій зосереджується на виробленні різного типу додаткових звітів, які, доповнюючи формалізовану публічну звітність на основі певної стандартизації, мають за мету розкрити реально існуючий інформаційно-інтелектуальний капітал і разом з тим вартість всього капіталу (ціну фірми). Проте, розвитку бухгалтерської методології для таких цілей уваги приділяється значно менше. Хоча, на наш погляд, саме такий напрям удосконалення обліку капіталу є найбільш виправданим, оскільки дає змогу зіставного порівняння капіталу сучасних компаній за даними публічної звітності.

Висновки і перспективи.

За результатами критичного аналізу минулих напрацювань можна зробити висновок, що окремі ідеї закладені в них можуть бути достатньо ефективно використані в сучасних дослідженнях, спрямованих на удосконалення обліку капіталу. Зокрема, у дослідженнях можуть бути використані ідеї: органічної балансової теорії стосовно побудови формату балансу з орієнтацією на «репродуктивну вартість підприємства»; економетричної – стосовно підходів в обліку до оцінки «ідеальних вартостей» та матеріально-уречевлених активів при втраті ними продуктивної сили капіталу; інших напрацювань, зокрема прямого віднесення фіктивних прибутків на рахунок капіталу та інших наведених у статті підходів. Запропоновані підходи дадуть змогу виробити адекватну до сучасних потреб концептуальну основу обліку капіталу.

Список використаних джерел

1. Yaremko I. Yo. Capital as generic concept of economics and accounting: the content of category, the problems of formalization and management. *Economics, Entrepreneurship, Management*. Founder and Publisher Lviv Polytechnic National University. 2014. Volume1, Number 1. PP. 51-54.
2. Кафка С.М. Капітал: бухгалтерський підхід. *Молодий вчений*. 2017. № 3 (43). С. 668-674.
3. Квасницька Р.С. Управління цільовою структурою капіталу підприємства : дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.01. економіка, організація і управління підприємствами. Хмельницький Національний університет, 2005. 200 с.
4. Камінська Т.Г. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: монографія / Т.Г.Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак, Н.І. Гарапко, З. Ю. Мельник ; за заг. ред. д.е.н. Т. Г. Калінської. Ніжин : Видавець ПП Лисенко М.М., 2015. 416 с.
5. Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: автореф. дис. ... доктора экономических наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. Новосибирск : Сибирская академия финансов и банковского дела, 2009. 40 с.
6. Назаренко І.М. Розвиток категорії «капітал» : історичний дискурс з позиції облікового аспекту.

Науковий вісник Херсонського державного університету, Серія: Економічні науки. 2015. Вип. 11, ч.2. С.134-140.

7. Пилипенко Л.М. Система публічної звітності кооперацій в умовах постіндустріальної економіки: автореф. дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2016. 40с.

8. Сопко В.В. Проблеми бухгалтерського обліку об'єктів капіталу. *Вчені записки. Збірник наукових праць Університету «КРОК».* 2011. Вип. 27: у 2-х т. Т. 2. С. 82-86.

9. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета : современные проблемы. *Бухгалтерский учет.* 2007.

10. Кутер М., Гурська М., Кутер К. Виникнення і розвиток подвійного запису. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2011. № 11. С. 38-45.

11. Белоусов М.О. Генезис категорії «капітал»: економічна та облікова інтерпретація. *Вісник ЖДТУ.* 2011. № 1(55). С.18-26.

12. Шумпетер И.А. История экономического анализа. В 3-х т. / Пер. с англ.; под. ред.. Автономова. Москва ; СПб.; Экономическая школа, 2001. Т. 2. 494 с.

13. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинение. Т. 24.

14. Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. ... доктора екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2007. 36 с.

15. Сльозко Т.М. Капітал : об'єкт обліку чи інструмент його організації. *Бухгалтерський облік.* 2007. № 11. С. 128-137.

16. Хомин П. Двоїстість операцій та їхній подвійний запис: витоки й тлумачення. *Вісник Тернопільського національного економічного університету.* 2010. № 4. С. 111-121.

17. Корягін М.В., Куцик П.О. Концептуальний розвиток методології обліку : монографія. Львів : ЛКА, 2015. 239 с.

18. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2001. 368 с.

19. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Финансы и статистика, 1988. 279 с.

20. Горбачевський В. Курс бухгалтерії. Мюнхен. 1946. 115 с.

21. Ciompa P. Grundrisse einer ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung; ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg / Pawel Ciompa. – Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 1910. 202 s.

22. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія. Львів : Каменяр, 2002. 192 с.

Статтю отримано: 03.02.2018 / Рецензування 04.04.2018 / Прийнято до друку: 30.05.2018

Olesia Lemishovska

PhD, Associate Professor,
Lviv Polytechnic National University
Lviv, Ukraine

E-mail: leslem@ukr.net

CAPITAL AS A SUBJECT OF ACCOUNTING ACCOUNT: HISTORICAL DEVELOPMENT OF VIEWS AND EVOLUTION OF THE SCIENTIFIC OPINION

Abstract

Introduction. *Effective and rational management of enterprise capital in economies of any type is impossible without objective, comprehensive and formalized accounting and reporting information. Taking into consideration this fact that in today's accounting there are numerous unresolved problems regarding the objective expression of the value of capital and its representation in the financial statements, research in this area is considered relevant. The hypothesis of this research is the assumption of the existence of important and relevant for modern theory and practice of ideas in past developments. The aim of the study is to generalize the genesis of views on the content of the study definition by representatives of economic and accounting schools, the critical analysis of accounting practices and the development of accounting theory and concepts*