УДК 657.411

НЕДОЛІКИ ОБЛІКУ ЯК ПРИЧИНА НЕДОСТОВІРНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

Железняк Н.В., викладач,
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу, ТНЕУ

У статті висвітлюється проблема достовірності відображення власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Обґрунтовуються шляхи удосконалення методики облікового забезпечення кругообігу власного капіталу сільськогосподарських підприємств та змісту розділу І "Власний капітал" "Балансу" ф. №1 "Звіту про власний капітал" ф. №4, які дозволяють вирішити окреслену проблему

In the article the problem of authenticity of reflection of own capital on the accounts of record-keeping and in the financial reporting is shown. Ways of improvement of methods of the registration providing of circulation of own capital of agricultural enterprises and maintenance of section 1 "Own Capital" "Balance" f. 1 "Report About Own Capital" f. 4, which allow to decide the outlined problem are grounded

Постановка проблеми. Відсутність обґрунтованої методології бухгалтерського обліку власного капіталу зумовила недосконалість методики його відображення на рахунках.

Тому, не дивлячись на те, що в Україні запроваджено спеціальні форми фінансової звітності: "Звіт про рух грошових коштів" ф. № 3 та "Звіт про власний капітал" ф. № 4, достовірної інформації про взаємозв'язок джерел коштів для формування власного капіталу за ними отримати не можна.

Нерідко виходить, що у фінансовій звітності фігурують суперечливі показники: основні фонди повністю зношені, але власний капітал підприємства відображається за початковою номінальною сумою.

Річ у тім, що за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" та Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 91, на наш погляд, прийнято хибну методику роздільного відображення амортизації і прибутку, хоч загалом їхнє джерело єдине – частина виручки за реалізовану продукцію, роботи й послуги.

Ця проблема не є новою, але вона наразі не вирішена, не зважаючи на те, що перші спроби щодо цього робив ще К. Маркс. Таким чином, обґрунтування можливого способу забезпечення взаємозв'язку джерел формування власного капіталу підприємств із реальним рухом грошових потоків, призначених для цієї мети, слід вважати важливою науковою і практичною проблемою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність окресленої проблеми в економічній теорії мабуть уперше сформулював К. Маркс у листі до Ф. Енгельса від 24 серпня 1867 р.: "Основний капітал доводиться заміняти in natura лише коли мине – скажемо приміром – десять років.

За цей час його вартість повертається частинами і поступово, в міру продажу товарів, виготовлених за допомогою цього капіталу. Ця поступово зростаюча сума для заміщення основного капіталу необхідна для його заміни (якщо не брати до уваги ремонту і т. д.) тільки тоді, коли він у своїй речовій формі, наприклад, у вигляді машин, уже мертвий.

Але весь час до цього капіталіст має в своєму розпорядженні ці суми, що послідовно надходять до нього.

Ти, як фабрикант, повинен знати, що ви робите з грішми, які надходять для заміщення основного капіталу до того часу, коли його необхідно замінити in natura. І ти повинен відповісти мені на це питання (без теорії, суто практично)" [3, 270].

Більше ця проблема в економічній літературі, наскільки нам відомо, не розглядалась, а у вітчизняній теорії бухгалтерського обліку у 30-х роках XX ст. взагалі було "засуджено" категорію капітал як буржуазну із визнанням її апологетами відомих учених О. Рудановського, О. Галагана та ін. [6, 478-480].

Постановка завдання. Вивільнення теорії бухгалтерського обліку від ідеологічних обмежень вимагає перегляду успадкованих підходів до відображення формування власного капіталу як в обліку, так і фінансовій звітності.

Таким чином, метою і завданням статті є обґрунтування шляхів усунення наявних недоліків бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які викривлюють інформацію про власний капітал підприємств.

Викладення основного матеріалу. Поза тим що затверджена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" однойменна форма фінансової звітності нібито й відрізняється від тих, які фігурували за "розвинутого соціалізму", нічого принципово нового в ній немає, оскільки вона далі грунтується на помилковому підході щодо тлумачення сутності зносу основних засобів та його відображення у бухгалтерському обліку і звітності.

Зокрема, у 80-ті роки XX ст. знос основних засобів вважали джерелом (?!) власних основних засобів і в "Балансі підприємства" така стаття, поміщалась у першому розділі пасиву.

Проте й тепер, при формальному вилученні його з першого розділу “Балансу” ф. №1, методологічний підхід не змінився, оскільки зараз уже власний капітал – дефініція, що врешті-решт повернулась у теорію бухгалтерського обліку на заміну псевдонауковим неподільним “фондам” уведеним у радянські баланси після 30-х років XX ст., – визначається за тим же підходом, що й раніше. Це відбувається внаслідок розуміння рахунка зносу основних засобів як пасивного.

Тому розміщення його сальдо в активі “Балансу” ф. №1 як від’ємної величини дає ідентичний результат зі старою формою цього звіту.

Зокрема, якщо поміняти місцями статтю “Знос основних засобів”, то виходить, що за теперішньою формою балансу сума власного капіталу могла би збільшитись у колишніх колгоспах на (1698901 – 1443823) = 255078 тис. крб., що є абсурдним з позицій логіки, а в даному разі математичної аксіоми про перестановку доданків (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння підсумків перших розділів активу й пасиву за різними формами балансів

а) за формою “Балансу сільськогосподарських підприємств” 1985 р.					
Актив	Код рядка	Сума	Пасив	Код рядка	Сума
Основні засоби	010	1380117	Неподільний фонд	0690	1443823
			Знос основних засобів	0700	255078
Всього		1380117	Всього джерел основних і оборотних засобів		1698901
б) за формою “Балансу”, затвердженого П(С)БО 2 “Баланс”					
Актив	Код рядка	Сума	Пасив	Код рядка	Сума
Основні засоби: – первісна вартість Знос основних засобів	031 032	1380117 (255078)	Пайовий капітал	310	1443823
Всього		1125039	Всього власного капіталу	0370	1443823

Однак саме це є кардинальною відмінністю теперішнього підходу до конструювання “Балансу” ф. №1, а суттєві особливості кругообігу капіталу до уваги не прийняті. Насамперед проігноровано те, що власний капітал підприємств складається з основного й оборотного, між якими немає “водонепроникної мембрани”, а тому у процесі виробництва відбувається постійна дифузія одного в інший та навпаки, яку зобразив К. Маркс у вигляді загальної формули капіталу:

$Г – Т_{Зв}^{Р} … П … Т (Т+т) – Г (Г+г)$ [1, с. 45]

Виходячи з цього, зрозуміло, що основний капітал (постійний капітал – у К. Маркса) у процесі виробництва зменшується і це відображається через знос необоротних активів, який в економічній теорії саме так і тлумачиться: “Фізичне (або матеріальне) зношування – поступова втрата основними виробничими фондами своєї споживної вартості, а водночас і частини вартості, яка переноситься на вартість створюваного продукту.

Моральне зношування – втрата основними фондами частини своєї вартості, яка не переноситься на вартість створюваного продукту” [4, 258].

Але у повній відповідності з діалектикою: “Ніщо не зникає, як і щось з нічого не виникає” в результаті кругообігу за наведеною вище формулою, збільшується оборотний капітал, втіленням чого є (Г + г). Однак у “Балансі” ф. №1, як і в інших формах фінансової звітності такі метаморфози власного капіталу не відображаються. Тому цей недолік фінансової звітності унеможливлює глибокий економічний аналіз формування власного капіталу.

При цьому треба мати на увазі, що джерелом формування капіталу підприємств, якщо залишити осторонь зовнішні надходження коштів і засобів для цієї мети, є прибуток, отриманий від власної фінансово-господарської діяльності.

У той же час сума прибутку – це різниця між фактичними доходами від такої діяльності й витратами для її здійснення. Тому від об’єктивності визначення перших двох вихідних показників залежить достовірність третього, а саме фінансового результату, який може бути позитивним –

прибуток, і негативним – збиток.

В останньому випадку, тобто, коли отримали збиток, прийнято вважати, що забезпечити навіть просте відтворення основних фондів неможливо, тому вихід знаходять у додатковому випуску акцій, мотивуючи це необхідністю збереження основного капіталу підприємства хоча б на вже існуючому рівні. Звісно, про дивіденди при цьому не йдеться.

Нерідко навіть при отриманні прибутку дивідендів теж не виплачують, посилаючись на його недостатність і необхідність спрямування наявних коштів на розвиток матеріально-технічної бази, тобто, у цьому випадку – на розширене відтворення основних фондів або на приріст власного капіталу підприємства.

Однак при цьому не зазначається, що навіть при збитковості виробництва усе ж таки створюється певна маса коштів, яка може бути спрямована як на просте відтворення основних засобів, так і на їхнє розширене відтворення, правда, лише в періоді, коли вибуття об'єктів внаслідок повного зношування ще не відбулося і вони використовуються у виробничій діяльності підприємства, що відзначав ще К. Маркс, звертаючись до Ф. Енгельса: "Припустимо, що при відкритті якого-небудь підприємства вартість його машини дорівнює 12000 фунтам стерлінгів. Ці машини, в середньому, зношуються за 12 років. Коли щороку накидати на товари по 1000 фунтів стерлінгів, то ціна машини окуповується за 12 років. Так говорить А. Сміт і всі його послідовники. Але насправді це лише середній розрахунок.

В усякому разі, адже не кожен рік протягом цих 12 років доводиться заміняти in natura 1/12 машини? Що відбувається з фондом, призначеним для заміщення щороку 1/12 машини? Чи не є він насправді фондом, який нагромаджується для розширення відтворення, незалежно від усіх перетворень доходу в капітал?" [2, 219-220].

За даними ж фінансової звітності цього не видно, оскільки за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" сума амортизації вважається одночасно … їхнім зносом: "Амортизація – системний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання" [5, 1].

На підставі цього у Плані рахунків ці дві абсолютно відмінні економічні категорії об'єднано на одному синтетичному рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", а відображені на ньому, по суті, віртуальні суми включаються у витрати виробництва, тим самим збільшуючи собівартість продукції, робіт, послуг, відтак занижуючи реальну суму прибутку, яка стає неадекватною як доданій вартості, так, особливо, – сумі грошових потоків, отриманих від реалізації.

Іншим суттєвим недоліком бухгалтерського обліку, відтак недостовірності фінансової звітності про власний капітал є те, що його сума, яка відображає вартість активів підприємства, не коригується, оскільки останні після 1996 року на сільськогосподарських підприємствах жодного разу не переоцінювались, не зважаючи на інфляційний чинник, унаслідок якого вартість необоротних активів, придбаних у минулі роки, суттєво відхиляється від реальної.

Певною мірою це зумовлено недоліками методологічного забезпечення бухгалтерського обліку, оскільки у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" нормативна вимога щодо їхньої переоцінки надто розпливчаста: "Підприємство може (підкр. – Авт.) переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості", хоч раніше – до 2007 року – тут вказувалось, що це можна робити, коли така різниця становить "більш як 10 відсотків" [5, 16].

Правда в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" таке числове значення фігурує, але заодно існує вимога щодо зарахування суми дооцінки об'єктів до оподатковуваного прибутку, хоч за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" її треба зараховувати до складу додаткового капіталу.

Таким чином, неузгодженість податкового й бухгалтерського обліку теж стає на заваді забезпеченню достовірності фінансової звітності про власний капітал сільськогосподарських підприємств.

Водночас, якщо навіть керуватись податковим законодавством, то забезпечити відображення реальної суми власного капіталу в обліку, відтак у фінансовій звітності теж неможливо, бо дооцінку основних засобів можна робити лише за умови, що індекс інфляції за той чи інший рік перевищив 10-ть відсотків.

Тобто, у 2005 – 2008 рр. це можна було робити, оскільки цей показник становив: у 2005р. – 10,3; 2006р. – 11,6; 2008 – 22,3 відсотка. Але цим правом сільськогосподарські підприємства, принаймні Тернопільської області, не скористались, хоч загалом за період 1998 – 2008 років кумулятивний індекс інфляції становив 404,8 відсотків, зважаючи на необов'язковість формулювання

згаданої вище норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", де всього - на всього констатується, що "підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів".

Отже, це залежить лише від бажань суб'єктів господарювання, а тому зрозуміло, що цієї марудної роботи вони здебільшого уникали й уникатимуть надалі. Тому без зміни методології бухгалтерського обліку годі сподіватись на усунення недоліків, котрі зумовлюють недостовірність показників фінансової звітності про власний капітал підприємств.

Висновки. Таким чином, головними недоліками бухгалтерського обліку і фінансової звітності є те, що вони не містять достовірної інформації про реальну суму власного капіталу підприємств.

Для усунення цих недоліків насамперед слід змінити формулювання ст. 16 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", вказавши в ньому конкретніші вимоги (а не побажання!) щодо переоцінки основних засобів, враховуючи реальну ситуацію в економіці України.

Пора нарешті виправити допущену при реформуванні бухгалтерського обліку в Україні методологічну помилку щодо змішування зносу й амортизації основних засобів на одному синтетичному рахунку, оскільки це суперечить економічній теорії щодо сутності означених категорій та не дозволяє відслідковувати трансформацію основного капіталу в оборотний, як і визначати реальний прибуток підприємства, позаяк втрата вартості основних засобів – знос – включається у витрати виробництва за нормами, котрі його не відображають, у той час як амортизація формується, виходячи із заниженої оцінки об'єктів, а тому є, недостатньою для їхнього відновлення.

Водночас це стоїть на заваді проведення економічного аналізу динаміки основного й оборотного капіталів, відтак не забезпечує необхідної інформації для вироблення управлінських рішень щодо їхнього формування на тому чи іншому підприємстві у відповідності з об'єктивними потребами його виробничо-фінансової діяльності.

Але, оскільки окреслена проблема щодо усунення недоліків бухгалтерського обліку і звітності не вичерпується тільки наведеними у цій статті висновками, подальші дослідження у цьому напрямі, на наш погляд, мають перспективу.

Література.

1. Маркс К. Твори. / К. Маркс, Ф. Энгельс – К.: Політвидав України, 1964. – Т. 24. – 598 с.
2. Маркс К. Твори. / К. Маркс, Ф. Энгельс – К.: Політвидав України, 1965. – Т. 30. – 726 с.
3. Маркс К. Твори. / К. Маркс, Ф. Энгельс – К.: Політвидав України, 1966. – Т. 31. – 663 с.
4. Мочерний С. В. Економічна теорія: Посібник для студентів. / С. В. Мочерний – К.: Вид. центр "Академія", 1999. – 592 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р.- № 92.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. / Я. В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.