

УДК 657.1:330.145

МОДЕЛЮВАННЯ КРУГООБОРОТУ КАПІТАЛУ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Т.Г. Камінська, д.е.н., доц.

Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, Україна

Камінська Т.Г. Моделювання кругообороту капіталу в системі бухгалтерського обліку.

Стаття присвячена вирішенню наукової проблеми побудови облікової моделі кругообороту капіталу підприємства. Аналіз досліджень і публікацій свідчить, що поза межами досліджень залишились облікові моделі процесу господарювання, що представляють собою аспекти модельованого об'єкту облікового відображення, певного процесу або явища. У запропонованій автором моделі використовуються існуючі залежності між досліджуваними показниками зростання вартості капіталу в часі. Обґрунтовано існування шести стадій кругообороту капіталу. Визначено пропозиції до організацій бухгалтерського обліку відповідно до визначених стадій кругообороту капіталу.

Ключові слова: кругообіг капіталу, бухгалтерський облік, моделювання, аналітичний облік, стадії кругообороту.

Каминская Т.Г. Моделирование кругооборота капитала в системе бухгалтерского учета.

Статья посвящена решению научной проблемы построения учетной модели кругооборота капитала предприятия. Анализ исследований и публикаций свидетельствует, что за пределами исследований остались учетные модели процесса хозяйствования, представляющие собой аспекты моделируемого объекта учетного отображения, определенного процесса или явления. В предложенной автором модели используются существующие зависимости между исследуемыми показателями роста стоимости капитала во времени. Обосновано существование шести стадий кругооборота капитала. Определены предложения в организации бухгалтерского учета в соответствии с определенными стадиями кругооборота капитала.

Ключевые слова: кругооборот капитала, бухгалтерский учет, моделирование, аналитический учет, стадии кругооборота

Kaminska T.G. Capital turnover modeling in the accounting system.

The article is devoted to solving scientific problems of construction of accounting capital turnover model in the company. Analysis of researches and publications shows that researchers remained outside accounting model of business processes that represent aspects of the modelled object of accounting reflection, a process or phenomena. The model uses the existing relationship between the studied parameters increase the cost of capital over time. The existence of six stages of capital turnover is proved. Proposals to organizations accounting are defined in accordance with certain capital turnover stages.

Keywords: capital turnover, accounting, modelling, analytical accounting, turnover stages

Кожне підприємство, як правило має певні ресурси – основні засоби та оборотні кошти для здійснення процесу виробництва та продажу продукції з метою одержання прибутку. Воно виступає то як покупець засобів виробництва, то як продавець виготовленої продукції. Сьогодні зростає необхідність і значення облікової роботи, з'являється нагальна потреба в подальшому розвитку інтегрованої інформаційної системи, виникає необхідність відображення в обліку великої кількості даних, накопичення фактів та знань про кожну конкретну операцію на основі ретельного вивчення бізнес-процесів, що відбуваються з метою ухвалення обґрунтованих і ефективних управлінських рішень. У сучасних умовах розвитку економіки особливого значення набувають питання управління, серед яких важливу роль відіграє бухгалтерський облік як засіб отримання і обробки економічної інформації, яка використовується для контролю та аналізу результатів господарювання. В умовах ускладнення та розширення процесів господарювання бухгалтерський облік набуває властивостей складної інтегрованої системи. Інтегрований облік є моделлю економічного життя підприємства і одночасно методом пізнання, цільовою обліковою функцією. Як складова економічної науки моделювання в бухгалтерському обліку виконує особливу роль, яка проявляється в подвійності застосування процесу моделювання в теорії і практиці обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Серед науковців, які спеціально присвятили свої праці проблемам облікового моделювання слід виділити: проф. М.Н. Шигун [1], проф. О.І. Кольваха [2], проф. Р.С. Рашитова [3]. В їх працях достатньо широко висвітлені та обґрунтовані проблеми теорії, історії та класифікації моделювання. Модель — це матеріальний або уявний об'єкт, який у процесі дослідження реального об'єкта замінює його таким чином, що дослідження об'єкта-замінника дає нові знання про об'єкт-оригінал [4]. Професор Я.В. Соколов визначав моделювання як метод бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і безпосередньо, а через навмисно створені ним образи та описи — символи [5].

Метою статті є розкриття особливостей облікового моделювання елементів організації та форм ведення бухгалтерського обліку в частині кругообороту капіталу, вибір його складових, передбачених законодавчими вимогами.

В оприлюднених сьогодні публікаціях переважає об'єктний підхід до подальшого розвитку системи обліку, тобто основою вважається технологія облікового процесу в межах відображення фактів господарського життя різних об'єктів: необоротних активів, запасів, грошових коштів, розрахунків, зобов'язань тощо. Сьогодні уже відомі наступні моделі обліку на мікрорівні: а) моделі організації обліку; б) моделі техніки обліку; в) моделі методики обліку об'єктів. Названі моделі достатньо широко описані в нашій літературі. Але поза межами досліджень залишились облікові моделі в умовах комп'ютерного обліку, які представляють собою обліковий процес, сформований у вигляді комп'ютерної програми та інформаційні моделі, тобто моделі процесу господарювання, що представляють собою аспекти модельованого об'єкту облікового відображення, певного процесу або явища. Така модель створюється для безперервного забезпечення менеджменту необхідною інформацією для ухвалення управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження

Моделювання облікових процесів пов'язане з чітким розумінням об'єктів обліку, методів, які при цьому використовуються для їх представлення [2]. Для цього бухгалтерам слід розумітись на господарській діяльності підприємства і особливо знати економічну сторону бізнес-процесів та технологію виробництва конкретної галузі. Доведено, що об'єктом моделювання можуть виступати не тільки окремі елементи системи бухгалтерського обліку, а й сама система в цілому, тобто кругообіг капіталу всього підприємства [6]. Мистецтвом облікового моделювання можуть оволодіти фахівці, які мають оригінальне мислення, винахідливість, глибокі знання економіко-правових проблем, процесів та явищ, що підлягають моделюванню. Тому методи, що тут застосовуються мають такі якості, яких не вистачає класичним підходам при їх використанні в економічній діяльності підприємств. «Ярослав В'ячеславович Соколов, – пише М.Ю. Медведєв, – має безпосереднє відношення до облікової методології, і не тільки в якості всевітньо визнаного експерта, що сприймається зазвичай за умовчанням, але і безпосередньо запровадившого оригінальні методологічні ідеї методолога. Інша справа, що ці ідеї – точніше, одна всеосяжна методологічна ідея, якою пройнята вся творчість Я.В. Соколова – не лежить не поверхні, а прихована в глибині його численних праць, причому виявлялася її ненастирлива присутність поступово, у міру розумового змужніння і фізичного постаріння автора.» [7]. В нашому

дослідженні розглядаються моделі обліку кругообороту капіталу підприємства, тобто пропонується система організації і ведення інтегрованого обліку всіх бізнес-процесів підприємства, починаючи від початку його створення до ліквідації.

Капітал характеризує загальну вартість коштів, інвестованих у формування його активів. Економічна сутність капіталу проявляється в наступних характеристиках: капітал підприємства – основний фактор виробництва, об'єднуючий інші фактори (природні і трудові ресурси) в єдиний виробничий комплекс; капітал являє собою фінансові ресурси організації, що приносять дохід (в цьому випадку він виступає у фінансовій або інвестиційній сферах діяльності); капітал виступає основним джерелом формування добробуту власників та працюючих.

При цьому частина капіталу, споживана в поточному періоді, спрямовується на задоволення потреб власників і працюючих, перестає виконувати функції капіталу [8]. Накопичувана частина капіталу реінвестується в бізнес, сприяє його зростанню, гарантує зростання добробуту потреб власників в майбутньому; капітал підприємства – головний вимірвач його ринкової вартості. Вирішальна роль у забезпеченні цієї функції належить власному капіталу підприємства, його чистим активам. Разом з тим обсяг використовуваного власного капіталу визначає потенціал привабливості позикових фінансових коштів і, зрештою, формує базу оцінки ринкової вартості підприємства; динаміка капіталу служить провідним індикатором рівня ефективності господарської діяльності підприємства [9]. Здатність власного капіталу до самозростання характеризує рівень зростання прибутку, його ефективний розподіл, забезпечення фінансової рівноваги за рахунок внутрішніх джерел. Зниження обсягу власного капіталу є, як правило, наслідком неефективної, збиткової діяльності. Таким чином, роль капіталу в економічному розвитку підприємства визначає його як головний об'єкт економічного управління підприємством. Рівень ефективності господарської діяльності підприємства багато в чому визначається цілеспрямованим формуванням обсягу і структури капіталу. Метою управління капіталом підприємства є задоволення потреб у придбанні необхідних активів і оптимізація структури капіталу для мінімізації його вартості і максимізації вартості підприємства при допустимому рівні ризику [10].

На жаль, у нас є перш за все проблема з визначенням самого поняття «капіталу». З цього приводу звернемось до П. Цветасєва – мало відомого в нашій літературі науковця 1800-х років. Ось що він писав: «Майно взагалі називається капіталом і використовується на операції господарські, чи промислові; але ми слово «капітал» приймаємо за стихію, або елемент кожної такої операції, отже, за частину

майна» [11]. «Взагалі, – пише П. Цвєтаєв, – капітали бувають: 1-й грошовий, 2-й товарний, обидва іменуються рухомими, 3-й вкладений і 4-й рушійний, або нематеріальний. Всі вони один до одного відносяться як частини одного цілого. Ціле – це є промислова, або господарська операція, що призводить у виконання підприємство. У них відбувається або трата, або відновлення цін, або те й інше разом.» [11]. Сучасні підприємства являють собою вельми складні господарські організми як за своєю організаційною структурою, технічного оснащення, технології виробництва продукції, так і за своїми зовнішнім світом постачальниками, покупцями, замовниками, кредитними організаціями, фінансовими органами і т. д. [12]. Цим визначається також і складність організації збору, розробки та передачі інформації про їх діяльність. Не можна, скажімо, одними і тими ж методами здійснювати спостереження за станом і рухом робочої сили на підприємстві і процесом придбання засобів виробництва.

Проблема вдосконалення бухгалтерського обліку часто обмежується раціоналізацією тільки синтетичного обліку. Питання побудови та організації аналітичного обліку або зовсім не зачіпаються або розглядаються недостатньо повно, в спрощеному вигляді [13]. Спостерігається також заміна його оперативними даними, що не спирається на економічно і юридично обґрунтовані записи, що послаблює контрольні функції обліку. Економічний підхід до діяльності підприємств вимагає, щоб «аналітичний бухгалтерський облік регулярно протягом усього звітного періоду надавав основну інформацію,

необхідну для оперативного управління підприємством і його структурними підрозділами. Його слід побудувати так, щоб у ньому містилися відомості про господарську діяльність підприємства з тією деталізацією, яка необхідна в кожному окремому випадку [14]. Це зближує аналітичний бухгалтерський облік з колишнім оперативно-технічним, встановлює між ними тісний зв'язок, обумовлену спільним призначенням – повно і всебічно відображати єдиний господарський процес, щоденно надавати інформацію менеджменту. У сучасних умовах господарювання перед аналітичним обліком стоїть важливе завдання – підвищення його науково-практичного рівня [1]. Критерієм оцінки наукового рівня аналітичного обліку є його економічна обґрунтованість і дієвість, здатність давати своєчасну і вичерпну інформацію про хід та результати господарювання плану і динаміку розвитку підприємства.

Розвиток аналітичного обліку йде насамперед по лінії розгалуженості його інформації, викликаній потребою у все більш поглибленому вивченні економічних явищ і процесів, результатів центрів відповідальності. Інформація аналітичного обліку повинна відповідати завданням контролю і аналізу виконання та динаміки основних показників плану, збереженням коштів і забезпечувати складання управлінської звітності. З більшості облікових об'єктів можливо встановити інформаційну деталізацію показників аналітичного обліку з єдиною технологією їх отримання (табл. 1).

Таблиця 1. Формування аналітичного обліку процесу продаж

Об'єкти обліку	Напрямок аналітичного обліку	Техніка ведення	Використання аналітичного обліку на підприємстві
Готова продукція	1. Види виробів у кількісному й вартісному вираженні 2. Облікові групи 3. Стара і нова продукція 4. Продукція підвищеної (зниженої) якості	Аналітичні дані по рах. № 26	Контроль і аналіз виконання плану випуску продукції в асортименті та якості Контроль за дотриманням нормативу залишку
Продаж	1. За рахунками, що пред'явлені покупцям 2. Структура продажу стосовно до звітності 3. Види (номенклатура) виробів 4. Вироби підвищеної (зниженої) якості 5. Збиткова продукція 6. В. розрізі договорів поставок	Аналітичні дані по рах. № 36 та № 70	Оперативні відомості про виконання плану продажу: по всій продукції в цілому, за номенклатурою, за договорами поставок, за якістю. Звітність про продажі

Уніфікація аналітичного обліку є неодмінним етапом у підготовці умов до планомірної перекваліфікації облікових робіт на більш прогресивні сучасні комп'ютерні технології, перетворення бухгалтерського обліку в дієву підсистему автоматизованої системи управління. Тому вдосконалення аналітичного обліку слід розглядати як частину загальних робіт з удосконалення процесу управління. Процес моделювання кругообороту капіталу зробила

спробу показати проф. Г.Ф. Чернецька [15]. Ми повністю поділяємо її точку зору з цієї проблеми, але в наших дослідженнях додано дві стадії процесу кругообороту капіталу, що відповідає сучасній обліково-економічній практиці. Це внесло свої корективи у процес моделювання кругообороту капіталу.

Насправді сьогодні у практичній діяльності більшості підприємств процес руху капіталу здійснюється дещо в іншій послідовності. У своїй

дисертації Д. Кузьмін довів, що капітал, виконуючи свої функції, перебуває в постійному русі. На початковій стадії він є накопиченою сумою грошових коштів, тобто виступає грошовим капіталом на стадії фінансування або пошуку капіталу [16].

Створена у виробництві вартість реалізується в сфері обігу і перетворюється в гроші, які потім направляються для відшкодування спожитих у процесі виробництва засобів і предметів праці, виплати заробітної плати, створення резервів тощо. Таким чином, капітал підприємства здійснює постійний рух і як описано в економічній літературі послідовно проходить стадії придбання, виробництва та продажу, змінюючи при цьому свою форму. Але з цим погодитись не можна. Кругооборот капіталу проходить стадій, на які господарники та бухгалтери не завжди звертають увагу. Перша стадія кругообороту капіталу, як правило, характерна підприємствам на стадії їх створення. Але на практиці виникає ситуація, коли підприємство становиться збитковим і фінансування призупиняється. В такому випадку може тимчасово або й назавжди призупинитись

рух капіталу на решті стадій кругообороту. Це слід пам'ятати господарникам і обліковцям та своєчасно попереджати власників підприємства про такі загрози. Сьогодні не врахувати першу стадію руху капіталу – це означає не знати діючої системи господарювання.

Друга стадія – Г-Г (ЗВ) – придбання (заготівля) засобів виробництва. На цій стадії відбувається зміна субстанції капіталу з грошової у матеріальну. Тут необхідний ретельний щоденний контроль витрачання грошей та своєчасності і повноти оприбуткування придбаних засобів виробництва. Комп'ютерні програми сьогодні дозволяють це робити. В обмін на наявні (накопичені) грошові кошти підприємство купує необхідні йому засоби виробництва (предмети та засоби праці) і наймає робочу силу. Тут грошові кошти використовуються для перетворення їх на виробничі запаси, встановлюється певне кількісне співвідношення між робочою силою і засобами виробництва з урахуванням вимог технології конкретного підприємства. Самим значним недоліком сьогодні є те, що у ВНЗ майбутні бухгалтери не вивчають технологію виробництва.

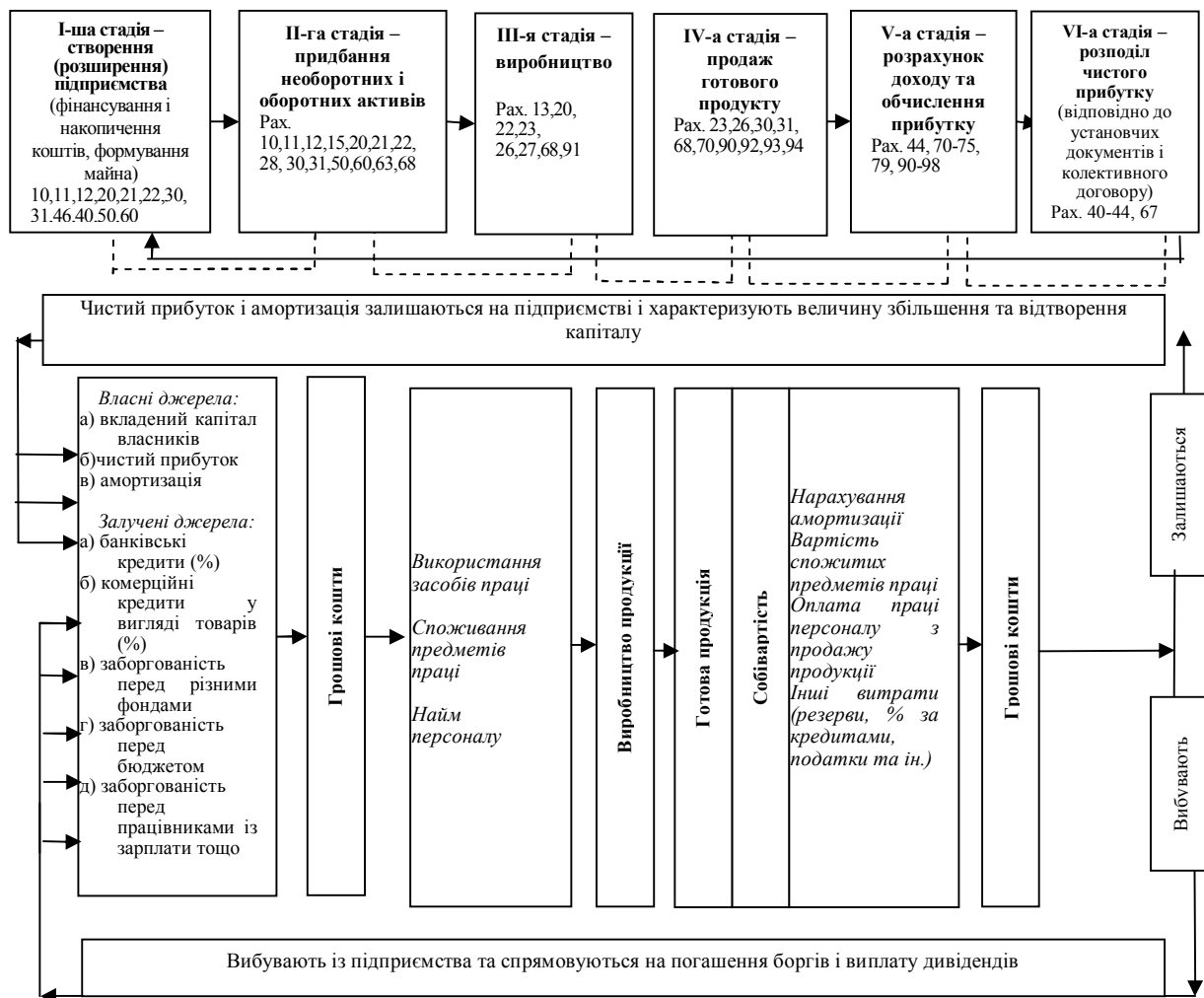


Рис. 1 Модель бухгалтерського обліку і контролю формування, руху та відтворення капіталу підприємства

Третьою стадією кругообороту капіталу є виробництво. Щоб вийти на стадію одержання виручки, доходів, прибутку необхідно розібратись зі стадією виробництва, тобто з процесом відображення в обліку витрат на виготовлення продукту, їх розподілу. Без цього не можна вийти на собівартість готової, а потім проданої товарної. Належним чином організований виробничий процес передбачає поєднання різних видів матеріального й інших видів капіталу та створення нового продукту (готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг).

Четверта стадія кругообороту капіталу – продаж виготовленої продукції, яка відбувається переважно в обміні на грошові кошти або інші ресурси, відповідно до умов укладених господарських договорів. Вона відбувається за схемою $T1 - G1$. Готовий продукт має споживчу вартість, яка відображається найменуванням тих рахунків, на яких він обліковується. Система рахунків з обліку готового продукту повинна відображати весь асортимент, номенклатуру виготовлених продуктів та їх якість. Але готовий продукт це ще не товар в тому сенсі, що він ще не отримав суспільної оцінки, або не виражається товарною формою $T1$, так як відображається за собівартістю, хоча вартість його заздалегідь відома у визначеній ціні. З цих позицій облік готової продукції не може відноситись до процесу $T1 - G1$, тобто до процесу обігу.

П'ята стадія кругообороту капіталу – перерозподіл фінансових ресурсів, тісно пов'язана з першою, оскільки ресурси, спрямовані на накопичення і на розширення виробництва, є основним джерелом фінансування придбання (поповнення) засобів виробництва. Чистий прибуток і сума нарахованого зносу основних засобів характеризують приріст і оновлення капіталу власника. Весь процес обороту капіталу умовно можна представити як послідовний

перехід грошової форми (Г) в матеріальну (ЗВ), матеріальної у виробничу (В), виробничої – знову в товарну ($T1$) форму.

Вищевикладене відноситься до поняття капіталу як зростаючої вартості. Саме капітал і його кругооборот є об'єктами бухгалтерського обліку. Покажемо повну модель кругообороту капіталу підприємства (рис. 1).

Висновки

Наведене розкладання капіталу за його джерелами та відповідне облікове відображення складових капіталу в аналітичних розрізах дозволяє оцінити підприємство як виробника, постачальника і споживача капіталу через суб'єктів, що беруть участь у процесі господарювання (засновники (держави), управлінський персонал, решта працівників). Обґрунтовано, що вказані відомості повинні наводитися в балансі та накопичуватися з моменту створення підприємства.

Практичному застосуванню запропонованої моделі кругооборотом капіталу сприяє раціональна організація бухгалтерського обліку на рівні визначення відповідних складових облікової політики підприємств. Уточнено складові облікової політики підприємства в частині кругообороту капіталу: 1) методологічна (об'єкти, функції та завдання бухгалтерського обліку); 2) технічна (бухгалтерські рахунки, форми внутрішньої звітності); 3) методична (моделі облікового відображення стадій кругообороту капіталу); 4) організаційні аспекти роботи облікового персоналу, що за рахунок формування відповідного інформаційного масиву є основою гарантії захисту інтересів власників і працівників, своєчасного здійснення внутрішнього контролю збереження майна підприємства, поява нових або розширення існуючих напрямів його діяльності..

Список літератури:

1. Шигун М.М. Развитие моделирования системы бухгалтерского учета: теория и методология: монография / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
2. Кольвах О.И. Моделирование бухгалтерского учета. Ситуационно-матричный подход / О.И. Кольвах., 2010. – 336 с. – (Вузовская книга).
3. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.
4. Бродель Ф. Материальная цивилизация, экономика и капитализм, XV-XVIII вв. / Ф. Бродель. – М.: Наука, 1964. – 354 с.
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Наука, 1989. – 214 с.
6. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – 848 с.
7. Медведев М.Ю. Идеи и прозрения русской бухгалтерии: хрестоматия / М.Ю. Медведев. – М.: ДМК Пресс, 2012. – 200 с.
8. Сазерленд Джонатан, Кэнзулл Дайан Бухгалтерский учет и финансы: Ключевые понятия / Пер. с англ; Под ред. А.В. Григораш. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2005. – 400 с.
9. Кольвах О.И. Матричная модель бухгалтерского учета и формирования балансовых отчетов. См. Медведев М.Ю. Идеи и прозрения русской бухгалтерии: хрестоматия. – М.: ДМК Прогресс, 2012. – 200с.

10. Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы. – М.: Аудиторско – консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 288 с.
11. Цветаев П. Начальные основания счетоводства / П. Цветаев. – М.: 1837. – 265 с.
12. Терни Питер. Разумный учет: как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC / Питер Терни; Пер. с англ. Татьяны Родиной, к.э.н. Ольги Поповой, Никиты Пирогова. – М.: ИД «Секрет фирмы», 2006. – 384 с.
13. Цыганков К.Ю. Теория капитала: трактовка и основные тезисы. См. Медведев М.Ю. Идеи и прозрения русской бухгалтерии: хрестоматия. –М.: ДМК Прогресс, 2012. – 200с.
14. Шигаев А.И. Ориентация на потребителей в управленческом учете за рубежом / А.И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. Научно-практический журнал. №35 – 2011. – С. 52.
15. Чернецкая Г.Ф. Модели объективов бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. – М.: ИНФРА-М, 2012 – С. 79.
16. Кузьмін Дн. Л. Бухгалтерський облік і контроль процесу придбання майна: теорія і методика: дис. канд. ек. наук : 08.00.09 / Кузьмін Дн. Л. – Житомир, 2001. – 277 с.

Надано до редакції 07.06.2015

Камінська Тетяна Григорівна / Tetiana G. Kaminska
ktg8@yandex.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Моделювання кругообороту капіталу в системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Т. Г. Камінська // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 4 (20). – С. 233-238. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n4.html>