

## КАПІТАЛ У ДОСЛІДЖЕННЯХ ВЧЕНИХ ЖИТОМИРСЬКОЇ НАУКОВОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ШКОЛИ

*Проаналізовано наукові праці вчених Житомирської наукової бухгалтерської школи,  
узагальнено їх основні надбання та виявлено нові перспективні напрями подальших досліджень*

**Постановка проблеми.** Капітал є важливою економічною та обліковою категорією та невід'ємною умовою функціонування будь-якого підприємства. Він завжди був об'єктом дослідження багатьох вчених. Питання сутності капіталу досліджувалось ще від початку осмислення фактів і явищ господарського життя та зародження економічної думки. На кожному етапі розвитку економічної науки він розглядався по-різному, мав свої особливості. Враховуючи те, що капітал – різнопланова економічна категорія, не дивним є те, що серед науковців не було єдиної думки стосовно його визначення. Глибоке розуміння його сутності можливе лише після вивчення наукових поглядів попередників, що дозволить правильно та об'єктивно оцінити результати їх дослідження.

Капітал виступає такою бухгалтерською категорією, яку складно інтерпретувати. Практично кожна облікова теорія дає своє визначення поняттю "капітал", що породжує невизначеність у його трактуванні та суміжних з ним термінів і ще більше ускладнює процес його обліку. У даній статті зроблено спробу проаналізувати та узагальнити погляди щодо сутності капіталу та його обліку у працях вчених Житомирської наукової бухгалтерської школи (ЖНБШ).

Це обумовлено тим, що при вивченні будь-якого питання настає період, коли виникає потреба проаналізувати здобутки попередників, підвести підсумки досягнутого та виявити проблемні питання, що недостатньо досліджені та потребують подальшого вирішення.

Отже, дослідження та врахування досвіду ЖНБШ допоможе обґрунтувати розуміння окремих фундаментальних понять та розробити рекомендації з удосконалення обліку руху капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм власності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій** науковців ЖНБШ свідчить про те, що питання сутності капіталу та методики його обліку розглядали у своїх роботах Ю.Ф. Бутинець та І.Р. Поліщук. Наукові розробки

цих вчених вирізняються більшим ступенем обґрунтування сутності капіталу з точки зору бухгалтерського обліку та забезпечують основу для визначення подальших напрямів дослідження.

Наукові праці переважно присвячені дослідженню сутності капіталу, а також виділенню статутного капіталу у загальній його класифікації, особливостям формування та проблемам нормативного регулювання обліку статутного капіталу на господарських товариствах.

Вченими також досліджено міжнародну практику та особливості трактування капіталу в різних країнах. Зокрема, Ю.Ф. Бутинець розглядає поняття та складові власного капіталу в зарубіжних країнах, І.Р. Поліщук приділяє увагу обліку додаткового капіталу в різних країнах, а також здійснює порівняльний аналіз процесу формування статутного капіталу на господарських товариствах України, Росії та Республіки Білорусь.

**Метою дослідження** є вивчення та аналіз наукових праць вчених Житомирської наукової бухгалтерської школи, систематизація розкритих ними проблемних питань та оцінка ступеня їх вирішення з метою виявлення проблем, що набули актуальності та потребують подальшого дослідження в сучасних умовах господарювання.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** В ході дослідження розглянуто 36 наукових праць вчених ЖНБШ, опублікованих у фахових виданнях та збірниках тез та матеріалів всеукраїнських та міжнародних конференцій.

Вивчення наукових досліджень вчених, дозволило згрупувати всі питання, що розглядалися у роботах у 4 групи:

- загальнотеоретичні питання;
- облік власного капіталу;
- контроль та аудит операцій з капіталом;
- аналіз операцій з формування та зміни власного капіталу.

Розглянемо основні питання, досліджені науковцями ЖНБШ (табл. 1).

*Таблиця 1. Питання, розглянуті в наукових працях Ю.Ф. Бутинця та І.Р. Поліщука*

№ з/п	Питання, що розглядалися	Кількість публікацій
1	2	3
1	<b>Загальнотеоретичні питання:</b> – Поняття капіталу в історичному аспекті – Класифікація капіталу – Поняття капіталу в різних країнах світу – Підходи щодо визначення капіталу в балансових рівняннях – Фактори формування структури капіталу – Проблеми нормативного регулювання обліку статутного капіталу – Функції власного капіталу – Види і форми власного капіталу – Статутний капітал в юридичному аспекті – Функції статутного капіталу – Джерела формування статутного капіталу товариств з обмеженою відповідальністю – Економічна сутність та призначення резервного капіталу – Порядок формування статутного капіталу акціонерних товариств – Порівняння порядку формування статутного капіталу в господарських товариствах Росії, України та Білорусі – Порядок розрахунку компенсації учаснику при виході з товариства	17
2	<b>Облік власного капіталу:</b> – Нормативне регулювання обліку власного капіталу відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та особливості обліку в різних країнах – Облік власного капіталу за національними стандартами – Облікова політика операцій з власним капіталом – Особливості формування капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм власності – Історичні проблеми обліку статутного капіталу	12

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Методика бухгалтерського обліку зменшення статутного капіталу при невідповідності розміру чистих активів в товариствах з обмеженою відповідальністю</li> <li>– Облік надходження основних засобів та капітальних інвестицій як внесків до статутного капіталу підприємства-засновника (власника корпоративних прав) та дочірнього підприємства</li> <li>– Облік формування та зміни статутного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю</li> <li>– Облік статутного капіталу в господарських товариствах в кінці XIX – на початку XX ст.</li> <li>– Особливості обліку резервного капіталу в Україні та інших країнах світу</li> <li>– Облік додаткового капіталу в різних країнах</li> <li>– Особливості формування статутного капіталу в офшорних компаніях</li> </ul>	
3	<b>Контроль та аудит операцій з капіталом:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Аудит операцій зі статутним капіталом</li> <li>– Аудит операцій з власним капіталом</li> <li>– Особливості управління власним капіталом підприємства</li> <li>– Контроль операцій зі статутним капіталом</li> <li>– Особливості проведення аудиту операцій зі статутним капіталом в акціонерних товариствах</li> <li>– Внутрішньогосподарський контроль операцій зі статутним капіталом</li> </ul>	6
4	<b>Аналіз операцій з формування та зміни власного капіталу:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Показники оцінки стану і використання капіталу підприємства</li> </ul>	1

Як бачимо з даних табл. 1, дослідження Ю.Ф. Бутинця та І.Р. Поліщук охопили багато питань щодо сутності, обліку та контролю капіталу підприємства. В цілому, їм вдалося комплексно дослідити багато проблемних теоретичних та практичних питань, при цьому не повторюючи один одного.

Узагальнення, зроблені в табл. 1, є підставою для висновку про те, що значну увагу науковці приділили загальнотеоретичним питанням. Більша частина статей присвячена сутності капіталу та проблемам його трактування в різні періоди часу. Це свідчить про відсутність в науковому світі єдиних теоретичних основ для обліку капіталу, що ускладнює методику його обліку на практиці. Крім того, можна сказати, що велика частина наукових праць присвячена методиці обліку власного капіталу та окремих його складових як в Україні, так і за кордоном. Не лишили поза увагою автори і питання контролю та аудиту операцій з капіталом. Зокрема, науковцями запропоновано підходи до проведення аудиту операцій з власним капіталом, а також внесено пропозиції щодо удосконалення внутрішньогосподарського контролю при застосування комп'ютерних технологій.

Проте при цьому недостатньо дослідженням залишається питання аналізу операцій з формування та зміни власного капіталу. Так, у одній зі своїх статей, Ю.Ф. Бутинець [3, с. 127] лише наводить перелік основних показників формування та використання капіталу, але, на нашу думку, в сучасних умовах господарювання є доцільним комплексно дослідити це питання з метою забезпечення власників інструментарієм для управління та прийняття відповідних рішень щодо подальшого функціонування підприємства.

Також було досліджено динаміку публікацій наукових праць вчених (рис. 1). За період з 2000 по 2009 р.р. було опубліковано 36 наукових праць, 15 з яких праці Ю.Ф. Бутинця і 21 праця – І.Р. Поліщук.

При аналізі динаміки публікацій встановлено, що найбільша кількість публікацій, а саме 9 праць, припадає на 2002 рік, що пов'язано з реформуванням системи бухгалтерського обліку та змінами в українському законодавстві. За останні роки спостерігається тенденція до зниження кількості публікацій: за 2007 рік опубліковано лише 2 праці, у 2008 році праці взагалі відсутні, і лише 1 праця у 2009 році.

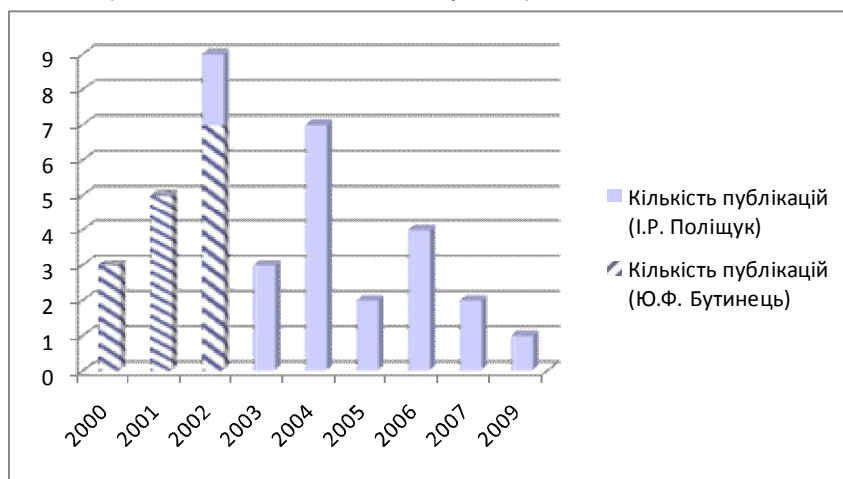


Рис. 1. Аналіз динаміки публікацій вчених Житомирської наукової бухгалтерської школи

З рис. 1 видно, що перші публікації з'явилися у 2000 році, автором цих праць був Ю.Ф. Бутинець, з 2002 року його дослідження доповнює та продовжує І.Р. Поліщук. Останні статті науковців присвячені

проблемам визначення розміру корпоративних прав учасників товариств з обмеженою відповідальністю.

Розглянемо детальніше напрями дослідження вчених ЖНБШ за видами капіталу (табл. 2).

Таблиця 2. Систематизація напрямів дослідження за видами капіталу

№ з/п	Критерій систематизації	Кількість публікацій		
		загальна	Бутинець Ю.Ф.	Поліщук І.Р.
1	Поняття капіталу та його класифікація	4	3	1
2	Статутний капітал	25	9	16
3	Власний капітал	5	3	2
4	Резервний капітал	1	–	1
5	Додатковий капітал	1	–	1
<b>Всього публікацій</b>		<b>36</b>	<b>15</b>	<b>21</b>

Дані таблиці 2 свідчать про те, що більшість праць стосуються питань обліку саме статутного капіталу. Зокрема, цій тематиці присвячено 9 статей Ю.Ф. Бутинця (25 %) та 16 статей І.Р. Поліщук (44,4 %). Це обумовлено тим, що статутний капітал займає найбільшу питому вагу в складі власного капіталу, і саме з ним виникає найбільше проблем при формуванні, зміні (збільшенні та зменшенні) та відображенні в обліку цих операцій. Незначну частку (близько 3 %) у наукових працях займають питання обліку резервного та додаткового капіталу.

Розглянемо більш детально основні погляди та теоретичні надбання дослідників нашої наукової школи.

Аналізуючи погляди вчених щодо сутності капіталу, приходимо до висновку, що автори використовували різні підходи. Так, Ю.Ф. Бутинець [2] у своїх дослідженнях звернув увагу на погляди вчених протягом XV-XX ст., а І.Р. Поліщук [4] проаналізувала дефініції капіталу в кінці XIX – на початку XX століття. Об'єднавши ці підходи ми отримуємо ґрунтовне дослідження сутності капіталу в його історичному аспекті.

В той же час, Ю.Ф. Бутинцем визначено три основні напрями щодо визначення терміну "капітал": 1) вартість, що приносить додаткову вартість або прибуток; 2) сукупність внесків власників (партнерів, учасників); 3) сукупність індивідуальних капіталів, об'єднаних через випуск та розміщення акцій і облігацій [2, с. 53].

В свою чергу, І.Р. Поліщук уточнено поняття власного капіталу підприємства. Власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з нерозподіленого прибутку. Розраховується як різниця між сукупними активами підприємства і його зобов'язаннями [4, с. 220].

Потрібно також зазначити, що Ю.Ф. Бутинцем проаналізовано відмінності між такими поняттями як капітал, спеціальний капітал та фонд. Всі три категорії, на думку вченого, "представляють собою пасиви підприємства, дійсні його зобов'язання, їм, як правило, відповідає певний актив, той, що знаходиться в обороті або закріплений у вигляді певних цінностей, які представляють той чи інший капітал або фонд" [1, с. 35].

В одній зі статей І.Р. Поліщук наводить історичний аналіз поглядів вчених світу на основне балансове рівняння (*Актив = Капітал + Зобов'язання*), простежує його модифікації залежно від складу капіталу і приходить до висновку, що "усі різнопланові балансові узагальнення утворюють логічно витриману систему, де кожне з них доповнює і уточнює кожне інше рівняння цієї системи..." [4, с. 224]. Отже, за допомогою рівнянь можна не лише контролювати активи і пасиви підприємства, та знаходити величину чистого майна, але й перевіряти правильність всієї системи бухгалтерського обліку.

В окремих статтях вчені ЖНБШ також зачіпають питання інтерпретації сутності капіталу з бухгалтерської та юридичної точки зору. Так, погляди авторів єдині в тому, що економічну сутність капіталу відображає ліва сторона балансового рівняння, вона показує з яких конкретно цінностей складається власність суб'єкта господарювання, а в юридичному аспекті (права сторона рівняння) капітал розглядається як джерела походження цієї власності.

Питання класифікації капіталу досить широко розглянуто в статті І.Р. Поліщук "Місце статутного капіталу в загальній класифікації капіталу" [5]. Ми погоджуємось з автором в тому, що досі відсутній єдиний підхід серед науковців до класифікації капіталу, але в бухгалтерському обліку капітал доцільно класифікувати за належністю підприємству, при цьому уточнюючи місце кожного виду капіталу у його загальній класифікації для кращого розуміння його ролі у господарській діяльності підприємства. Вивчаючи праці дослідників нашої наукової бухгалтерської школи вдалося також виявити, що дослідники розглядають різні функції, притаманні статутному капіталу. Так, І.Р. Поліщук виділяє наступні функції: основоположна, регулятивна, довгострокова

фінансування, організаційна, гарантійна. В свою чергу, Ю.Ф. Бутинець зазначає, що капітал виконує функції: довгострокового фінансування, відповідальності та захисту кредиторів, компенсації завданих збитків, кредитоспроможності, фінансування ризику, незалежності і влади, а також розподілу доходів і активів. Як бачимо, функції носять різні назви, але здебільшого їх зміст повторює один одного. Тому, вважаємо за доцільне узагальнити виділені науковцями функції та сформулювати єдиний підхід до їх визначення.

Актуальною проблемою зараз залишається також питання нормативного регулювання обліку статутного капіталу. Ведення бухгалтерського обліку статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства і припиняється в день його ліквідації або реорганізації. У чинному законодавстві України питання обліку статутного капіталу регулюються багатьма законами та нормативними актами, які періодично змінюються та доповнюються відповідно до нових умов господарського розвитку та вимог сьогодення. Але, досі на законодавчому рівні залишаються проблеми, які потребують подальшого уточнення та вирішення. Зокрема такі питання як оцінка внесків до статутного капіталу, передача права власності на майно, внесені до статутного капіталу, продаж чи придбання частки статутного капіталу іншого підприємства, вихід учасника з товариства та ін. Беручи до уваги існуючі на сьогодні проблеми законодавчої неврегульованості деяких питань, актуальним стає подальше дослідження умов формування статутного капіталу та його зміни за різних умов.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Позитивний момент, на якому доцільно наголосити за наслідками аналізу праць вказаних авторів, полягає в тому, що вченими Житомирської наукової бухгалтерської школи проведено ґрунтовне комплексне дослідження питання обліку капіталу. Розглянувши наукові праці, ми можемо узагальнити їх здобутки у вивченні капіталу та сформулювати нові перспективні напрями подальшого дослідження.

Таким чином, суцільне дослідження публікацій І.Р. Поліщук та Ю.Ф. Бутинця дало можливість з'ясувати, що в сфері обліку капіталу вже отримані такі результати: уточнено поняття та економіко-правова сутність капіталу, удосконалено його класифікацію для потреб бухгалтерського обліку, детально вивчена історія розвитку обліку капіталу та його відображення в балансових рівняннях. Крім того, визначено особливості формування статутного капіталу на товариствах з обмеженою відповідальністю та акціонерних товариствах, а також порядок розподілу майна при виході учасника з ТзОВ, здійснено дослідження впливу зміни величини чистих активів на розмір статутного капіталу для відображення в бухгалтерському обліку даних операцій з метою уникнення вимушеної ліквідації підприємства. Науковцями запропоновано також шляхи удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю та аудиту операцій зі статутним капіталом.

При цьому слід вказати на те, що в останні роки знижується зацікавленість науковців в питаннях обліку капіталу, останні ґрунтовні дослідження були зроблені у 2004 році, а надалі кількість публікацій з даної тематики постійно зменшувалась.

На сьогодні відбулось багато змін, як в економіці країни, так і на законодавчому рівні. Постійний розвиток підприємництва, поява нових форм ведення бізнесу, впровадження закордонного досвіду бухгалтерського обліку, проникнення на ринок компаній з іноземним капіталом та інші умови сучасності вимагають нового дослідження особливостей формування капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм та порядку відображення операцій з руху капіталу. Враховуючи сучасний розвиток ринку цінних паперів та реформування акціонерних товариств із прийняттям нового закону, необхідно також переглянути нові умови формування акціонерного капіталу, а також відображення корпоративних прав учасників.

**Список використаної літератури:**

1. *Бутинець Ю.Ф.* Облікова класифікація капіталу на початку ХХ ст. / Ю.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 18. – С. 35-39. 2. *Бутинець Ю.Ф.* “Капітал” в працях вчених світу / Ю.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 17. – С. 48-53. 3. *Бутинець Ю.Ф.* Аудит операцій з власним капіталом / Ю.Ф. Бутинець // Удосконалення національних нормативів аудиту: республіканська науково-практична конференція з аудиту, 11-12 травня 2000 р.: збірник тез та текстів виступів. – Житомир, 2000. – С. 122-128. 4. *Поліщук І.Р.* Трагування капіталу в балансових рівняннях: історичний аспект / І.Р. Поліщук // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 20. – С. 218-226. 5. *Поліщук І.Р.* Місце статутного капіталу в загальній класифікації капіталу // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(4). – Житомир, 2006. – С. 199-207.

МАЛЮГА Наталія Михайлівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету, академік Академії наук України

Наукові інтереси:  
– проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку

РАЗУМНА Ольга Андріївна – студентка 4-го курсу обліково-фінансового факультету Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:  
– проблеми бухгалтерського обліку і контролю руху капіталу підприємства