

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Проблема відображення власного капіталу у відповідності з потенціалом підприємств сільського господарства є важливою як з наукового, так і практичного погляду, бо вона поки що не вирішена. Зокрема, як неодноразово підкреслює академік П.Т. Саблук, у складі функціонуючого капіталу не рахується вартість землі [3, с. 34].

На сільськогосподарських підприємствах здебільшого взагалі не приділяють уваги забезпеченню точності відображення в бухгалтерському обліку реальної суми власного капіталу, що є стереотипом, успадкованим від адміністративно-командної економіки. Проте в ринкових умовах ігнорування необхідності відображення реальної суми власного капіталу нерідко призводить до рейдерського захоплення підприємств, акції яких скуповуються практично за демпінговими цінами.

Економічні дослідження природи капіталу, його функціонування в кругообороті ґрунтовні, але проблема облікового забезпечення змін власного капіталу, особливо на сільськогосподарських підприємствах, досліджується недостатньо.

Реальний власний капітал сільськогосподарського підприємства постійно змінюється, що зумовлено специфічними особливостями галузі. Внаслідок обмеженості земельних ресурсів тенденцією є постійне зростання вартості сільськогосподарських угідь. Недоліки в методології бухгалтерського обліку призводять до викривлення реальної величини власного капіталу.

Існуюча методика бухгалтерського обліку власного капіталу ґрунтується на фінансовій концепції збереження капіталу, за якою він вважається незмінним, оскільки активи підприємства мають обліковуватись за їх історичною вартістю [1, с. 92]. Звідси витікає так звана статична теорія балансу, яку сповідував Г. Нікліш (1876-1946), послідовник видатного швейцарського вченого Й. Ф. Шера (1846-1924).

Аналітичне осмислення даної проблеми дає підстави вважати, що більш адекватною фінансовій концепції збереження власного капіталу на сільськогосподарських підприємствах у сучасних умовах є теорія динамічного балансу Е. Шмаленбаха (1873-1955), оскільки вона забезпечує можливість відображати рух капіталу (отже і його зміни) на різних фазах його кругообороту [3, с. 305]. Адже власний капітал не є константою, а динамічно змінюється під впливом низки чинників. Насамперед треба зазначити, що в ринкових умовах змінюється „вартість” кожного підприємства, оскільки всі активи, узагальненим уособленням яких є статутний або пайовий капітал, є таким же товаром, як і будь-які інші. Адже вони складаються з таких самих предметів і засобів праці, які призначені для продажу. Таким чином, закон попиту-пропозиції, на основі якого формуються ціни на продукцію, товари, роботи і послуги, неминуче зумовлює динамічні зміни вартості активів підприємств, урівноважуючи попит-пропозицію в даному випадку вже стосовно сукупної їх вартості загалом, оскільки інакше неможливо досягти ринкової

рівноваги. Її абстрактна модель може бути зображена як наявність всіх без винятку активів, незалежно від того, знаходяться вони на складах чи в експлуатації – з одного боку, та загальний платоспроможний попит на них – з іншого.

Таким чином, через те, що ціна активів у ринкових умовах не може бути постійною, неминуче змінюється і їх загальна вартість, тобто, статутний чи пайовий капітал. Проте за існуючою методикою бухгалтерського обліку реальна вартість активів невідома, оскільки жодного коригування їхньої оцінки у відповідності з кон'юнктурою ринку не проводиться.

Звісно, що забезпечити адекватне відображення в бухгалтерському обліку змін власного капіталу у відповідності з впливом закону попиту – пропозиції неможливо, бо ці зміни є перманентними. Наприклад, вартість запасів зерна може змінюватись декілька разів упродовж року, інколи навіть всередині місяця. Але й не можна погодитись із тим, що власний капітал залишається незмінним багато років, оскільки на рахунках 40 „Статутний капітал” чи 41 „Пайовий капітал” відображена сума, яка зафіксована у статутних документах ще при створенні підприємства. Особливо стосовно інфляційного чинника, адже навіть при мінімальних рівнях інфляції у межах семи відсотків, реальна вартість сільськогосподарських підприємств при фіксованій сумі власного капіталу стає надто заниженою.

З метою забезпечення адекватного відображення реальних змін власного капіталу підприємства необхідно проводити коригувальні записи за першим або другим рахунком. Водночас формування власного капіталу сільськогосподарських підприємств не ув'язується з його реальним кругооборотом. Наприклад, коли розглядати його сутність з позицій класичної економічної теорії, то тлумачення: „Капітал – це вартість, яка приносить додаткову вартість” означає тісний взаємозв'язок формування суми першого з масою отриманого сільськогосподарським підприємством прибутку. На практиці такої залежності, зазвичай, не спостерігається не тільки на сільськогосподарських підприємствах із незначною масою отриманого за рік прибутку, але й на таких, де вона є досить великою, і навіть за умови, що її більша частина спрямовується на фінансування капітальних інвестицій, тобто на приріст статутного капіталу.

З переходом до ринкових відносин та реформуванням власності сума статутного (пайового чи іншого додаткового – залежно від форм власності) капіталу сільськогосподарських підприємств фіксується в установчих документах, які реєструються в органах влади. Будь-які зміни такого капіталу повинні бути внесені у згадані документи, а останні перереєстровані в органах влади і заново подані контролюючим органам – податковій інспекції, фонду державного майна, комісії з цінних паперів тощо.

Оскільки така перереєстрація супроводжується значними витратами робочого часу працівників підприємств та коштів, у багатьох випадках цим нехтують. В результаті номінальна і реальна сума власного капіталу сільськогосподарських підприємств не співпадають.

Водночас така невідповідність загрожує негативними наслідками, особливо для рентабельних, а тому привабливих сільськогосподарських підприємств, оскільки їхня вартість, яка визначається за сумою власного капіталу, відображеного у Статуті підприємства та Балансі є заниженою проти реальної.

Отже, на наш погляд, будь-які зміни власного капіталу сільськогосподарських підприємств повинні бути адекватно відображені на відповідних рахунках бухгалтерського обліку: 40 „Статутний капітал” або 41 „Пайовий капітал” чи 42 „Додатковий капітал” – залежно від форми власності на підприємстві, – не дивлячись на додаткові витрати пов’язані з коригуванням установчих документів.

Водночас нагальною проблемою, яка потребує вирішення, є включення у склад власного капіталу сільськогосподарських підприємств вартості сільськогосподарських угідь в якості природного капіталу за їх достовірною оцінкою. Адже ситуація, коли власний капітал включає лише фізичну складову, як зазначає П. Саблук, але поза ним залишається вартість землі, призводить до диспаритетних перекосів у ціноутворенні, не дозволяє державі виконати основну її функцію – відпрацювати дійовий економічний механізм регулювання міжгалузевих відносин [2, с. 48].

Включення вартості землі як складової власного капіталу сільськогосподарських підприємств є необхідним, в іншому випадку його реальна сума, яка тут фігурує, завжди буде неспівставною з капіталом переробних підприємств, а тому розподіл додаткової вартості, створеної у сфері виробництва сировини та її переробки, далі буде здійснюватись за викривленими пропорціями.

Стосовно облікового забезпечення вартості власного капіталу, то у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій і організацій вже передбачено необхідний для їхнього відображення субрахунок 101 “Земельні ділянки”, отже на рахунках 40 “Статутний капітал” чи 41 “Пайовий капітал” за правилом подвійного запису дебет 101, кредит 40 (41) буде вказано вартість землі як власний капітал сільськогосподарських підприємств.

Зважаючи на важливість розглянутої проблеми, перспективність її подальших досліджень очевидна, оскільки вирішити її можна лише об’єднавши зусилля економістів, юристів, бухгалтерів.

### **Література**

1. Ловінська Л. Т. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів / Л. Т. Ловінська // *Фінанси України*, 2006. – С. 92-100.
2. Саблук П. Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період / П. Т. Саблук – К.: ННЦ “ІАЕ” УААН, 2008. – 100 с.
3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.