

Л.К. СУК*

Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», м. Київ, Україна

П.Л. СУК**

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут», м. Ніжин, Україна

Облікове забезпечення кругообороту капіталу

Економічна глобалізація, діджиталізація управлінських процесів, впровадження нових форм організації бізнесу, реалізація концепції сталого розвитку є чинниками, що впливають на процес кругообороту капіталу та визначають необхідність удосконалення його облікового забезпечення. Метою статті є пошук варіантів удосконалення обліку кругообороту капіталу на підприємстві в сучасних умовах динамічної ринкової кон'юнктури. Розкрито економічну сутність капіталу та ідентифіковано кругооборот капіталу як об'єкт бухгалтерського обліку. Кругооборот капіталу на підприємстві здійснюється постійно та виражається через кругооборот засобів, які повинні бути відображені в обліку. Здійснено аналіз представлення (класифікації) засобів у звітності, та виявлено, що всі активи господарюючого суб'єкта перебувають в економічному обороті, хоча порядок і термін обертання різних активів є не однаковим. Тому поділ активів на необоротні і оборотні є некоректним, оскільки він суперечить реальній суті економічних явищ. Запропоновано змінити підхід до представлення засобів у звітності і перейменувати розділи «Необоротні активи» і «Оборотні активи» у Балансі (Звіті про фінансовий стан) на «Непоточні активи» і «Поточні активи» відповідно. Статті активу балансу пропонується розмістити у порядку зниження ліквідності засобів. Тобто першою буде стаття «Гроші та їх еквіваленти», а потім інші статті залежно від ліквідності засобів. Бухгалтерський облік господарських операцій необхідно вести за стадіями кругообороту капіталу. Для обліку процесу реалізації доцільно використовувати один синтетичний рахунок, за дебетом якого показувати реалізовану продукцію за її собівартістю, а за кредитом – за цінами реалізації.

Ключові слова: капітал, кругооборот капіталу, бухгалтерський облік, баланс (звіт про фінансові результати), класифікація господарських засобів, ліквідність активів.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1\(91\)-29-35](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2021-1(91)-29-35)

L.K. SUK

Open International University of Human Development “Ukraine”, Kyiv, Ukraine

P.L. SUK

Separate division of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine “Nizhyn Agrotechnical Institute”, Nizhyn, Ukraine

Accounting for Capital Turnover

Economic globalization, digitalization of management processes, introduction of new forms of business organization, implementation of the concept of sustainable development are factors that affect the process of capital turnover and determine the need to improve its accounting support. The purpose of the article is to search for options for improving the accounting for capital turnover at the enterprise in modern conditions of a dynamic market environment. The economic essence of capital was disclosed and the capital turnover was identified as an object of accounting. The capital turnover in the enterprise is carried out constantly and is expressed through the turnover of funds that must be reflected in the accounting system. The analysis of the presentation (classification) of assets in the reporting was carried out, and it was found that all assets of an economic entity are in economic circulation, although the order and circulation period of various assets is not the same. Therefore, the division of assets into non-circulating and circulating assets is incorrect, since it contradicts the real essence of economic phenomena. It was proposed to

* Сук Леонід Кіндратович, професор кафедри фінансів та обліку Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна» (м. Київ), доктор економічних наук, професор. ORCID 0000-0001-8624-2366

** Сук Петро Леонідович, професор кафедри обліку і оподаткування Відокремленого підрозділу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут» (м. Ніжин), доктор економічних наук, професор. ORCID 0000-0002-8556-7123

change the approach to the presentation of assets in the reporting and rename the sections “Non-circulating assets” and “Circulating assets” in the Balance Sheet (Statement of financial position) of Ukrainian enterprises to “Non-current assets” and “Current assets”, respectively. It was proposed to place the balance sheet asset items in descending order of liquidity of assets. In particular, the first item will be “Money and their equivalents”, and then other items depending on the liquidity of assets. Accounting for business transactions must be kept according to the stages of capital turnover. In order to accounting for the sale of goods, works and services, it is advisable to use one synthetic account, on the debit of which it shows the sold products at their cost price, and on the credit – at the selling prices.

Keywords: capital, capital turnover, accounting, balance sheet (statement of financial results), classification of economic assets, liquidity of assets.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік – це філософія бізнесу. Його правильне ведення є необхідною умовою раціонального господарювання. Розвиток суспільних відносин зумовив появу обліку. Точний момент його виникнення назвати неможливо. Він розвивається і змінюється відповідно до вимог суспільства. Бухгалтерський облік виконує три важливі функції: інформаційну – відображає фактичний стан діяльності; контрольну – дає можливість контролювати використання матеріальних ресурсів і живої праці; управлінську – забезпечує економічною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Бухгалтерський облік базується на кругообороті капіталу і забезпечує можливість ефективного його здійснення. Розвиток ринкових відносин диктує необхідність удосконалення бухгалтерського обліку, що обумовило розробку міжнародних стандартів фінансової звітності. Удосконалення бухгалтерського обліку має проводитися з урахуванням міжнародних вимог та особливостей кругообороту виробничого капіталу, обумовлених процесами економічної глобалізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У зарубіжній і вітчизняній літературі широко висвітлюються питання кругообороту капіталу і його обліку на підприємстві. Проблематика і теоретико-методологічні засади обліку і контролю кругообороту капіталу ґрунтовно розкриті в монографічному дослідженні Т.Г. Камінської [2]. Як зазначає дослідник, ефективне управління кругооборотом капіталу неможливе без подальшого вдосконалення методології та організації бухгалтерського обліку. Нові умови вимагають вести оперативний моніторинг змін в процесі кругообороту капіталу, оптимізувати схеми капіталопотоків, оцінювати ризик вкладень, надавати вірогідну інформацію з питань розміщення та використання капіталу. Особливої актуальності набуває вищезазначене у зв'язку з потребою значного залучення позикового капіталу для прискорення темпів розвитку підприємства [2, с. 95].

Удосконаленню порядку облікового відображення капіталу в дооцінках присвячена публікація І.Л. Цюцяка [13]. Дослідник розкрив сутність та порядок обліку переоцінки господарських засобів, а також її значення у приведенні балансової вартості таких об'єктів до їх справедливої вартості, сформованої на активному ринку. В дослідженні акцентовано увагу на тому, що зміна величини об'єктів довгострокових нефінансових активів у результаті їх переоцінки залежить від

інституціонального середовища та спроможності окремих інститутів здійснювати контроль за порядком оцінки (переоцінки) активів на рівні господарських товариств.

В публікації Н.М. Гудзенко, розкрито сутність кругообороту капіталу підприємства та представлена ґрунтовна характеристика його стадій. Окрема увага приділяється висвітленню особливостей обліку на основних етапах кругообороту капіталу, необхідності формування системи інтегрованого обліку [1].

Економічна глобалізація, діджиталізація управлінських процесів, впровадження нових форм організації бізнесу, реалізація концепції сталого розвитку є чинниками, що впливають на процес кругообороту капіталу та визначають необхідність удосконалення його облікового забезпечення.

Метою статті є пошук варіантів удосконалення обліку кругообороту капіталу на підприємстві в сучасних умовах динамічної ринкової кон'юнктури.

Вклад основного матеріалу дослідження. Капітал пов'язують з товарним виробництвом. Його економічну сутність досліджували класики політичної економії Ф. Кене (1694-1774 рр.), А. Сміт (1723-1790 рр.), Д. Рікардо (1722-1823 рр.), К. Маркс (1818-1883 рр.) та інші видатні вчені. Однак однозначного визначення капіталу до цього часу немає. Його дуже широко трактує економічна теорія. Обґрунтовується велика кількість видів капіталу. Економічний енциклопедичний словник містить 31 термін, що починається зі слова «капітал». В ньому записано «Капітал (лат. capitalis – головний) – сутність капіталістичних відносин економічної власності, за яких засоби праці, певні матеріальні блага, гроші, об'єкти індустріальної власності та різні види цінних паперів тощо є знаряддям привласнення частини чужої неоплаченої праці» [6, с. 301].

Глибоке дослідження особливостей кругообороту капіталу здійснив К. Маркс. У своїй праці «Капітал» [4] він довів, що у процесі кругообороту капітал змінює свою форму і проходить три стадії: грошову, виробничу, товарну. К. Маркс визнавав капітал як сукупність виробничих економічних відносин, що реалізуються шляхом експлуатації найманої праці.

Фінансовий капітал являє сукупність вартості матеріальних і нематеріальних активів, грошових коштів і фінансових вкладень у грошовій формі. Він розглядається науковцями як процес формування і використання фінансових ресурсів підприємств.

З різних економічних концепцій визначення капіталу для нашого дослідження обираємо ту, що використовується у бухгалтерському обліку.

Accounting

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає: «Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства» [9, с. 22].

Це виражається математичним рівнянням:

$A - Z = K$, де:

A – активи;

Z – зобов'язання;

K – капітал.

Таким чином, капітал підприємства становлять його ресурси, що включають грошові кошти, фінансові вкладення, засоби і предмети праці, що призначені для використання у господарській діяльності. До капіталу відносять також дебіторську заборгованість. Всі наявні активи за мінусом зобов'язань (боргів) становлять багатство підприємства – його власний капітал.

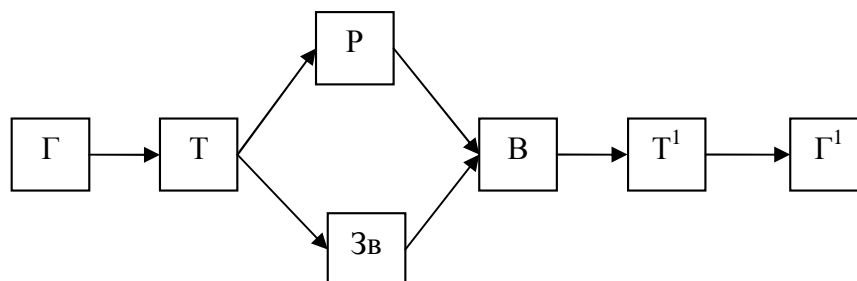
Безперервний рух грошей між суб'єктами економічних відносин становить грошовий оборот. Він як макроекономічне явище обслуговує кругооборот сукупного капіталу суспільства.

На мікрорівні, тобто у межах окремого індивідуального капіталу, гроші є елементом багатства.

Гроші, які заходяться у розпорядженні власника, включаються у його капітал. Чим більше грошей має фізична або юридична особа, тим вона багатша. Гроші в сукупному грошовому обороті не є капіталом. Тобто, якби грошова маса у країні збільшилася у десять разів, то загальний обсяг багатства у країні зменшився б через ріст інфляції та додаткові витрати на виготовлення грошей. Таким чином, гроші є капіталом у індивідуального власника.

На підприємстві відбувається кругооборот капіталу, або кругооборот засобів. «Кругооборот капіталу – рух капіталу у сфері виробництва й обігу, під час якого він набуває грошової, продуктивної й товарної форм і повертається до свого вихідного пункту» [6, с. 412].

Формула кругообороту капіталу має такий вигляд:



де, Г – гроші;

Т – товар;

Р – робоча сила;

Зв – засоби виробництва;

В – виробництво;

Т¹ і Г¹ – відповідно товар і гроші, збільшені на додану вартість.

У процесі кругообороту капітал проходить три стадії. На першій з них за гроші відбувається купівля товарів – засобів виробництва і робочої сили. На другій стадії кругообороту відбувається процес виробництва, на якому створюється новий товар. На третій стадії товарна форма замінюється грошовою.

У виробничому процесі протягом кругообороту капітал функціонує у трьох формах – грошовій, виробничій, товарній.

На першій стадії кругообороту під час купівлі засобів виробництва відбувається грошова оплата за придбані цінності. У випадках наступної оплати з'являється кредиторська заборгованість, яку потім погашають.

Залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію засоби виробництва поділяють на основні та оборотні. Основні засоби обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, беручи участь в декількох виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію частинами, у міру свого зносу. Оборотні засоби повністю використовуються в одному виробничому циклі і всю свою вартість

одноразово передають на створюваний продукт. Для продовження процесу виробництва потрібно мати нові оборотні засоби, тоді як основні засоби функціонують тривалий час у декількох виробничих циклах.

Частина вартості основних засобів, яка ввійшла у вартість готової продукції, відшкодовується у міру реалізації продукції, виручка від якої включає спожиті основні та оборотні засоби, витрати на оплату праці і суму одержаного прибутку. Таким чином, вартість основних засобів окуповується поступово у міру їх зносу.

У процесі виробництва формується собівартість створеного продукту. Згідно П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

Мінші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [9, с. 160].

Додавши до виробничої собівартості адміністративні витрати, витрати на збут та інші

операційні витрати одержимо повну собівартість реалізованої продукції.

На третій стадії кругообороту вартість капіталу в товарній формі перетворюється у грошовий. У разі наступної оплати за продукцію виникає дебіторська заборгованість.

Таким чином, одержаний у процесі реалізації грошовий капітал з приростом знову авансується для здійснення виробничої діяльності, тобто відбувається новий цикл кругообороту капіталу, а його приріст забезпечує розширене відтворення. Виручка від реалізації створеного товару дає можливість відшкодувати спожиті у процесі виробництва заряддя і предмети праці, а також заплатити заробітну плату, тобто здійснити процес відтворення спожитих засобів. Разом з тим в результаті реалізації нового товару одержують додану вартість, яка може бути використана на розширене відтворення капіталу. Якби в результаті реалізації нового товару було отримано менше ніж спожито (виявився збиток), то за таких умов коштів на відновлення спожитих засобів було б недостатньо.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [10, ст. 1].

Предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємства, мета і характер якої визначається видом господарювання.

Об'єктами обліку, які становлять його предмет, є:

- господарські засоби і джерела їх утворення;
- господарські процеси та їх результати [12, с. 28].

Отже, кругооборот капіталу на підприємстві є об'єктом бухгалтерського обліку.

Кругооборот капіталу на підприємстві здійснюється постійно. Він функціонує у грошовій, виробничій і товарній формах. Наявність та розміщення капіталу відображається в балансі. У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено, що баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал [9, с. 22].

Основні і оборотні засоби у процесі використання обертаються, однак порядок відображення обертання перших і других не однаковий. По-різному обертаються навіть одні і ті ж матеріальні активи. Наприклад, цикл обертання по вирощуванню картоплі становить шість місяців (квітень – вересень). Нафтопродукти, використані для посадки картоплі у квітні, повернуться у грошовій формі через шість місяців (у вересні), а використані під час збирання картоплі у вересні – матимуть грошовий вираз також у вересні. Аналогічно оплата праці за квітень буде відшкодована у вересні, а за вересень – також у вересні.

Другий приклад. Будівництво будівлі здійснюється протягом 13 місяців. Цемент та інші будівельні матеріали, витрачені у першому місяці будівництва, будуть відшкодовані через 13 місяців, а

використані у останньому місяці – протягом одного місяця. Аналогічно заробітна плата. Вона буде нараховуватися і виплачуватися щомісячно протягом усього строку будівництва, а відшкодується одноразово – після його закінчення і передачі замовнику згідно раніше укладеного договору. Якщо замовник оплачуватиме періодично по мірі виконання і приймання-здачі виконаних робіт або завершених етапів будівництва, то фактично прискорюватиметься відшкодування капіталу, використаного у процесі виробництва.

Ще у 18 столітті А. Сміт ввів поділ виробничого капіталу на основний (капітал втілений у засоби праці) і оборотний (капітал втілений у предмети праці). Такий поділ капіталу економісти використовують до цього часу. Це суперечить здоровому глузду.

Якщо погодитися, що є основний капітал, то мав би бути і допоміжний або другорядний капітал, тобто неосновний. Насправді ж капітал у будь-якій формі є рівноцінним. Він приймає ту чи іншу форму залежно від стадії кругообороту, у якій перебуває у конкретній ситуації. Більш логічно основним капіталом вважати перебування його у грошовій формі. У ринковій економіці для початку бізнесу потрібні гроші, за які можна купити будь-які засоби виробництва і розпочати комерційну діяльність. Якщо, наприклад, у власності є сарай для зберігання виробничих запасів і готової продукції, то цього не достатньо для комерційної діяльності. Потрібні гроші для придбання виробничих запасів, оплати праці тощо.

В Україні статті активу балансу згруповані у три розділи: I. Необоротні активи, II. Оборотні активи, III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття. Таке групування не є коректним, оскільки воно не відображає реальної суті економічних явищ. У комерційній діяльності необоротних активів не існує. Усі активи підприємства обертаються, але порядок і термін обертання різних активів не однаковий.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (далі – МСБО) ділить засоби на поточні і непоточні [5].

Як видно із наведеного поділу (табл. 1) поточні активи в міжнародних стандартах за змістом відповідають нашим оборотним активам, а непоточні активи – нашим необоротним активам.

Отже, враховуючи економічну сутність відтворення засобів та норми міжнародних стандартів, вважаємо доцільним в українському балансі замість назв груп «Оборотні і необоротні активи» використовувати назви «Поточні і непоточні активи».

Важливою є також послідовність розміщення статей балансу. В Радянському Союзі першочергове значення надавалося основним засобам (основним фондам). Відповідно так і будували план рахунків бухгалтерського обліку. Вивчення бухгалтерського обліку починали з теми «Облік основних засобів».

Поділ активів за НП(С)БО та МСБО

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
<p>Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.</p> <p>Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.</p>	<p>Суб'єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний, якщо:</p> <p>а) він сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі;</p> <p>б) він утримує актив в основному з метою продажу;</p> <p>в) він сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або</p> <p>г) актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів (як визначено у МСБО 7), якщо немає обмежень щодо обліку чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.</p> <p>Усі інші активи слід класифікувати як непоточні.</p>

Джерело: складено авторами з використанням [5; 9].

В Україні продовжили дотримуватися такого порядку і прийняли План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [7], в якому клас 1 «Необоротні активи» і першим є рахунок 10 «Основні засоби». У Плані рахунків бухгалтерського обліку банків України клас 1. «Казначейські та міжбанківські операції», тобто першими є рахунки з обліку грошей, що відповідає схематичному відображенню кругообороту капіталу [8, с. 619-664].

У багатьох зарубіжних країнах статті активу балансу розміщують у порядку їх ліквідності – спочатку гроші, що мають абсолютну ліквідність, а потім статті по мірі зменшення їх ліквідності. В Україні теж доцільно розмістити статті балансу в порядку зменшення їх ліквідності.

У балансі банків статті активів розміщують у порядку зниження їх ліквідності. Так, у річному консолідованому звіті про фінансовий стан Національного банку України на 31 грудня 2019 року по першій статті активу «Кошти та депозити в іноземній валюті та банківських металах» зазначена сума 90168 мільйонів гривень [11]. Наступні статті розміщені в порядку зменшення ліквідності активів. Тобто, в балансі банків статті розміщують відповідно прийнятих схем кругообороту капіталу.

Кругооборот капіталу відображається в системі бухгалтерського обліку на рахунках. Категорія «капітал» з'явилася в обліку України після розпаду Радянського Союзу, в якому вживали поняття «фонди» замість капіталу.

На підприємстві, яке займається виробництвом і збутом продукції, відбуваються процеси постачання, виробництва і реалізації, відображення яких на рахунках саме і становить облік кругообороту капіталу.

У процесі кругообороту капітал виступає у трьох формах: грошовій, виробничій, товарній. У бухгалтерському обліку обов'язковим є використання грошового вимірника, в якому

відображаються усі три форми кругообороту капіталу.

Бухгалтерський облік на підприємстві має будуватися відповідно кругообороту капіталу. Поділяємо думку проф. І.В. Малишева, який зазначив, що економічний зміст кожної стадії кругообороту, як і процесу в цілому, повинен повністю відображатися в системі бухгалтерського обліку [3, с. 87].

Під час кругообороту господарські засоби одночасно перебувають у всіх трьох формах, що забезпечує ритмічність і безперервність діяльності підприємства. Проте у схемах кругообороту капіталу завжди розглядають у наступній послідовності – постачання, виробництво, реалізація.

На першій стадії кругообороту здійснюється купівля засобів виробництва і робочої сили, необхідних для діяльності підприємства. Грошовий капітал перетворюється у товарний. Від постачальників надходять товари, за які потрібно платити гроші. Тут виникають різні ситуації:

1) гроші оплачено за товар під час його отримання;

2) товар отримано, а гроші будуть оплачені потім – наступна оплата. Виникає кредиторська заборгованість;

3) гроші оплачено, а товар отримуємо потім – попередня оплата. Виникає дебіторська заборгованість.

На цій стадії капітал із грошової форми переходить у товарну, а його розмір не змінюється. Для відображення кругообороту капіталу на першій стадії передбачені рахунки з обліку грошових коштів, необоротних активів і запасів. Операції з придбання цінностей записують з кредита грошових рахунків (рахунки 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти») через ряд розрахункових рахунків (рахунки 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та інші) в дебет матеріальних або витратних рахунків (рахунки 15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані

предмети», 23 «Виробництво», 28 «Товари» та інші). Виплату заробітної плати записують за дебетом рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і кредитом рахунків 30, 31.

На другій стадії кругообороту здійснюється процес виробництва, в результаті якого з'являється новий товар і нова вартість. Придбані запаси використовують у виробництві і списують в дебет рахунка 23 «Виробництво» з кредита рахунка 20 «Виробничі запаси». Списується також спожита частина основних засобів шляхом нарахування амортизації: дебет рахунка 23 і кредит рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». У витрати виробництва відноситься також нарахована заробітна плата: дебет рахунка 23 і кредит рахунка 66. Готова продукція оприбутковується з виробництва за її собівартістю: дебет рахунків 26 «Готова продукція», 27 «Продукція

сільськогосподарського виробництва» і кредит рахунка 23.

На третій стадії кругообороту відбувається процес реалізації. Товарна форма капіталу змінюється грошовою. При цьому новий товар має нову вартість, яка більша за ту, що використана на першій стадії. Різниця між новою і авансованою вартістю становить фінансовий результат: позитивна – прибуток, мінусова – збиток.

Процес реалізації відображається на рахунках бухгалтерського обліку шляхом списання проданої продукції і відображення виручки від її реалізації. Фінансовий результат визначається по записах на рахунку 79 «Фінансові результати», в дебет якого списують продану продукцію за собівартістю, а за кредитом показують виручку від реалізації. Процес відображення на бухгалтерських рахунках кругообороту капіталу показано на рисунку 1.

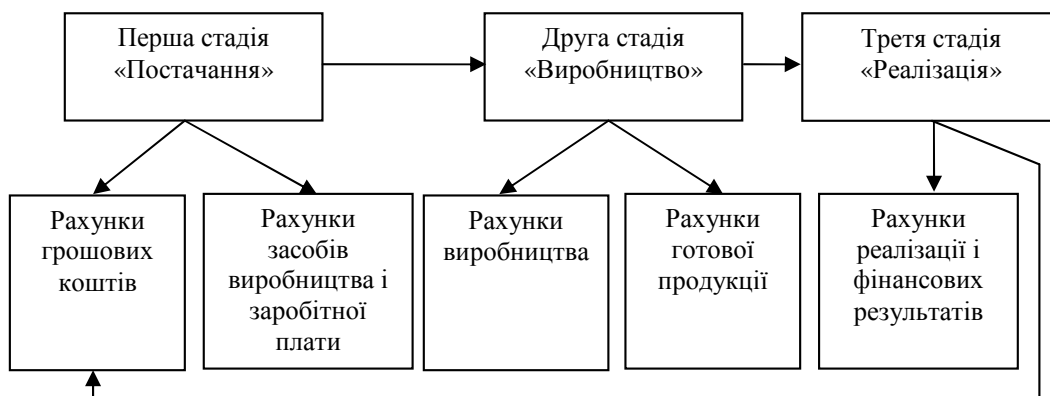


Рис. 1. Відображення кругообороту капіталу на рахунках бухгалтерського обліку

Джерело: побудовано авторами.

Записи на рахунку 79 відбуваються через ряд проміжних рахунків. Так собівартість проданої продукції спочатку списують на рахунок 90 «Собівартість реалізації» (дебет рахунка 90 і кредит рахунків 26, 27), а потім з рахунка 90 відносять на фінансові результати (дебет рахунка 79 «Фінансові результати» і кредит рахунка 90). Аналогічно відображають виручку від реалізації. Спочатку записують доходи від реалізації (дебет рахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках» і кредит рахунка 70 «Доходи від реалізації»), а потім з рахунка 70 доходи відносять на фінансові результати (дебет рахунка 70 і кредит рахунка 79).

Вважаємо, що для обліку процесу реалізації можна не використовувати рахунки 70 і 90, а запис проводити безпосередньо на рахунок 79 – за дебетом собівартість проданої продукції, а за кредитом виручка від її реалізації. Це спрощує ведення бухгалтерського обліку і поліпшує інформацію для здійснення контролю. Адже продана продукція буде відображена на одному рахунку за різною оцінкою – за собівартістю і ціною реалізації. В той же час кількість її повинна бути однаковою за дебетом і кредитом рахунка 79.

Продукція вважається проданою з того часу, коли право на її власність перейшло від продавця до покупця. Є два методи обліку реалізації: нарахування і касовий. Метод нарахування полягає в тому, що реалізацію відображають у момент відпуску товарів покупцю незалежно від строків оплати. Касовий метод передбачає відображення процесу реалізації після відпуску товарів і одержання оплати за них. Сьогодні в Україні використовують метод нарахування, який забезпечує можливість обліковувати реалізацію на одному рахунку.

Висновки. Капітал підприємства становлять його ресурси, що включають грошові кошти, фінансові вкладення, засоби і предмети праці. У процесі кругообороту капітал функціонує у трьох формах – грошовій, виробничій, товарній, охоплює процеси постачання, виробництва і реалізації. Кругооборот капіталу на підприємстві є об'єктом бухгалтерського обліку.

Нормативні документи України активи підприємства поділяють на необоротні та оборотні. Проведені дослідження свідчать, що на підприємстві не існують необоротні активи. Всі активи господарюючого суб'єкта обертаються. Проте порядок і термін обертання різних активів не однаковий. Тому поділ активів на необоротні і

оборотні є некоректним, оскільки він суперечить реальній суті економічних явищ.

Враховуючи економічну сутність відтворення засобів і предметів праці та норми міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, вважаємо доцільним у Балансі (Звіті про фінансовий стан) розділи «Необоротні активи» і «Оборотні активи» назвати «Непоточні активи» і «Поточні активи» відповідно. Статті активу балансу пропонуємо розмістити у порядку зниження ліквідності засобів. Тобто першою буде стаття «Гроші та їх еквіваленти», а потім інші статті залежно від ліквідності засобів.

На бухгалтерських рахунках необхідно відображати господарські операції відповідно стадії кругообороту капіталу. Для обліку процесу реалізації доцільно використовувати один синтетичний рахунок, за дебетом якого показувати реалізовану продукцію за її собівартістю, а за кредитом – за цінами реалізації.

4 Список використаних джерел

1. Гудзенко Н. М. Кругооборот капіталу в системі бухгалтерського обліку: процес моделювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки.* 2014. Вип. 8(5). С. 181-185.

2. Камінська Т. Г. Облік і контроль кругообороту капіталу : монографія. Житомир : ПП «Рута», 2013. 448 с.

3. Малышев И. В. Теория бухгалтерского учёта : учебное пособие для с.-х. вузов. М. : Финансы и статистика, 1981. 263 с.

4. Маркс К., Энгельс Ф. Капитал [Соч. – 2-е изд. Т. 23, 24, 25]. М. : Политиздат, 1960. 907 с.

5. Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку. К. : Видавничий дім «Сварог», 2012. 734 с.

6. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник. Т. 1. Львів : Світ, 2005. 616 с.

7. План рахунків бухгалтерського обліку. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку : Практичний посібник. К. : Алерта, 2019. 148 с.

8. План рахунків бухгалтерського обліку банків України, затв. Постановою Правління Національного банку України від 17.06.2004 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0918-04#Text>

9. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. К. : Алерта, 2020. 316 с.

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14.%203#Text>

11. Річний консолідований звіт про фінансовий стан Національного банку України на 31.12.2019 року. Урядовий кур'єр. 17.04.2020. № 74.

12. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : Знання, 2008. 507 с.

13. Цюцяк І. Л. Сучасний стан та удосконалення порядку облікового відображення капіталу в дооцінках. *Облік і фінанси.* 2014. № 1(63). С. 64-70.

4 References

1. Hudzenko, N. M. (2014). Kruhooborot kapitalu v systemi bukhgalterskoho obliku: protses modeliuвання [The capital turnover in the accounting system: the process of modeling]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Ser. : Ekonomichni nauky*, 8(5), 181-185.

2. Kaminska, T. H. (2013). Oblik i kontrol kruhooborotu kapitalu [Accounting and control of capital turnover]. Zhytomyr: PP Ruta.

3. Malyshev, I. V. (1981). Teoriya bukhgalterskoho ucheta [Accounting theory]. Moskva: Finansy i statistika.

4. Marks, K., Enhels, F. (1960). Kapital [Capital] (2nd ed. Vol. 23, 24, 25). Moskva: Politizdat.

5. Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti ta bukhgalterskoho obliku [International standards of financial reporting and accounting]. (2012). Kyiv: Vydavnychi dim Svaroh.

6. Mochernyi, S. V., Larina, Ya. S., Ustenko, O. A., Yurii, S. I. (2005). Ekonomichniy entsyklopedychnyi slovnyk [Economic encyclopedic dictionary]. Vol. 1. Lviv: Svit.

7. Plan rakhunkiv bukhgalterskoho obliku. Instruktziia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhgalterskoho obliku [Chart of accounts. Instructions on the application of the Chart of Accounts]. (2019). Kyiv: Alerta.

8. Pravlinnia Natsionalnoho banku Ukrainy. (17.06.2004). Plan rakhunkiv bukhgalterskoho obliku bankiv Ukrainy [Chart of accounts for accounting in the banks of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0918-04#Text>

9. Polozhennia (standarty) bukhgalterskoho obliku [National Accounting Standards]. (2020). Kyiv: Alerta.

10. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14.%203#Text>

11. Richnyi konsolidovanyi zvit pro finansovyi stan Natsionalnoho banku Ukrainy na 31.12.2019 roku [Annual consolidated report on the financial condition of the National Bank of Ukraine on December 31, 2019]. (17.04.2020). In *Uriadovyi kurier*, (74).

12. Suk, L. K., Suk, P. L. (2008). Bukhgalterskyi oblik [Accounting]. Kyiv: Znannya.

13. Tsiutsiak, I. L. (2014). Suchasnyi stan ta udoskonalennia poriadku oblikovoho vidobrazhennia kapitalu v dootsinkakh [Current Status and Enhancing Revaluation Capital Accounting]. *Oblik i finansy*, 1(63), 64-70.