



БАЛАНС ПІДПРИЄМСТВА: ІСТОРІЯ ВИНИКНЕННЯ, РОЗВИТКУ ТА СТАНОВЛЕННЯ

Довбуш В.І.,

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

- A** У статті розкрито еволюцію бухгалтерського балансу; досліджено етапи його побудови та становлення; визначено фактори, що обумовили цей процес; узагальнено можливі напрямки вдосконалення балансу як за формою, так і за змістом.
- B** Бухгалтерський баланс, звіт про фінансовий стан, метод бухгалтерського обліку, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, форма фінансової звітності.

БАЛАНС ПРЕДПРИЯТИЯ: ИСТОРИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ, РАЗВИТИЯ И СТАНОВЛЕНИЯ

Довбуш В.И.,

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

- A** В статье раскрыта эволюция бухгалтерского баланса; исследованы этапы его построения и становления; определены факторы, которые обусловили этот процесс; обобщены возможные направления совершенствования баланса как по форме, так и по содержанию.
- B** Бухгалтерский баланс, отчет о финансовом состоянии, метод бухгалтерского учета, положения (стандарты) бухгалтерского учета, форма финансовой отчетности.

ENTERPRISE'S BALANCE: HISTORY OF INITIATION, DEVELOPMENT AND ESTABLISHMENT

Dovbush V.I.,

Ph.D. in Economics, Associate Professor of Department of Accounting, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"

- A** The article is dedicated to the evolution of the bookkeeping balance statement; the stages of it's development and establishment are studied; the factors of it's process are defined; the eventual directions of the balance improvement are generalized according to form and content.
- B** Bookkeeping balance statement, statement of financial position, accounting method, accounting standards, form of financial statement.

Постановка проблеми

Розвиток бухгалтерського обліку підтверджує незмінність покладених на нього завдань – забезпечення об'єктивного визначення фінансово-майнового стану підприємства та фінансових результатів його діяльності. Відповідно, основне джерело інформації про фінансовий стан підприємства – це баланс, який є невід'ємною складовою системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що здатна забезпечити інформаційні потреби різних категорій внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Виникнення і розвиток бухгалтерського балансу є складовою історії обліку, вивчення якої дає змогу зрозуміти економічне життя минулих століть, осмислити досвід попередників. Узагальнення історичних аспектів розвитку бухгалтерського балансу та його побудови надає можливість усвідомити його сучасне значення та передбачити напрями подальшої еволюції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженню історії бухгалтерського балансу присвятили свої праці багато вітчизняних та зарубіжних вчених, однак велика частка припадає на науковців Полтавської області. Ця стаття побудована на теоретичних дослідженнях таких науковців: М.І. Кутера, який розглядає баланс як інформаційну модель фінансового стану підприємства та описує дві її форми (горизонтальну й вертикальну); Л.В. Чижевської, яка вивчає основні тенденції визначення балансу в історичному розвитку; В.О. Шевчука, який пропонує для більш повного задоволення потреб споживачів інформації реформувати баланс відповідно до вимог ЕСОРЕ; Ю.О. Ночовної, яка виділяє п'ять етапів розвитку балансового узагальнення, а саме: зародження балансу як економічної категорії, становлення балансу як облікової категорії, розвиток балансу в межах різних наукових напрямів, розвиток балансу в межах різних облікових

моделей та уніфікація бухгалтерського балансу; В.А. Кулик, яка описує юридичний, економічний, процедурний та персоналістичний напрями розвитку бухгалтерського балансу, П.Я. Хомина, який за зовнішнім та внутрішнім змістом розкриває баланс лише як елемент методу бухгалтерського обліку, а не як форму фінансової звітності. Отже, історичні аспекти бухгалтерського балансу узагальнювалися вченими в розрізі численних наукових шкіл, течій, напрямів, періодів, але жоден із них не намагався систематизувати історичні аспекти розвитку балансу за його будовою. Виокремлення деяких історичних етапів побудови балансу становить значний інтерес і дає можливість відстежити та осмислити основні тенденції та закономірності його розвитку; розкрити багатогранність та різноманітність його розділів; оцінити сучасний стан, проблеми та перспективи подальшого розвитку балансу.

Метою статті є, по-перше, висвітлення з урахуванням досягнень економічної науки передумов виникнення балансу як елемента методу бухгалтерського обліку та як форми фінансової звітності; по-друге, аналіз літературних джерел та нормативних документів щодо основних нововведень у структурі бухгалтерського балансу за період з початку ХХ ст. до сьогодні; по-третє, надання обґрунтованих висновків та пропозицій щодо чинної форми балансу (звіту про фінансовий стан).

Виклад основного матеріалу дослідження

Баланс як сукупність сучасних ознак матеріального і формального порядку має дуже давні традиції. Р. де Рувер вважав, що слово «баланс» вперше зустрічається у фінансових звітах у 1427 р. А. Чічиреллі вказував, що термін «баланс» вперше зустрічається у звіті банку Медічі за 1495 рік. Для того часу було типово, що звітність складалась нерегулярно – від одного до п'яти років. Але чи можна назвати ті звіти балансами в сучасному розумінні, залишається під питанням. Значна кількість істориків вважає, що баланс як звітний документ отримав визнання не раніше ХІХ ст. Про це свідчить виникнення балансоведення як оригінального напрямку розвитку облікової теорії наприкінці ХІХ – на початку ХХ ст. в Німеччині, в основу якого були покладені вчення І.Ф. Шера.

У вітчизняній літературі появу бухгалтерського балансу відносять до середини ХІV століття і дотримуються версії, що виникнення подвійної бухгалтерії пов'язано з Л. Пачолі та його «Трактатом про рахунки та записи», який побачив світ у

1494 році, та з книжкою Бенедикта Котрульї, котру було написано в 1458 році, але видано тільки в 1573 році у Венеції. Під балансом Л. Пачолі розумів процедуру, пов'язану з установленням тотожності оборотів за дебетом та кредитом рахунків Головної книги. Засновник подвійної бухгалтерії писав: «В этой тетради ничто не может быть занесено в «Дать», чего нет в «Иметь», и взаимно – нельзя поместить в «Иметь» той суммы, которая не занесена в «Дать». Отсюда происходит баланс, который составляется из книги. В сальдо тетради должно оказаться в «Дать» столько же, сколько в «Иметь». Под балансом книги разумеется сложенный в длину лист, на котором перечислены по правой руке все верители, а по левой – все должники, и если сумма страниц «Дать» равна сумме страниц в «Иметь», то этим доказывается, что книга исправна. Баланс книги должен быть равен» [10].

У «Керівництві конторськими знаннями» К.М. Клінге 1857 року писав, що місячний баланс має за мету довірити перенесення всіх статей із пам'ятної й касової в головну книгу. Місячний або пробний баланс складається із загальних сум, які отримують зі складених дебетових і кредитових сторінок головної книги. Складання чистого балансу здійснюється таким чином, що дебітори з дебетової сторінки головної книги та кредитори з кредитової сторінки тієї самої книги зазначаються в двох стовпчиках, і разом з тим визначаються залишки. При цьому баланс у рахівництві вчений розумів як рівновагу численних рівностей двох або декількох відносно головних сум.

У «Записках про загальне рахівництво» за 1896–1897 рр. вчений Сіверс про баланс зазначив наступне: для місячного складання книги необхідно перш за все бути впевненим, чи правильно все зазначено протягом місяця. Для цього представляється стан рахунків головної книги та три підсумки, – журналу, дебету і кредиту. Таке складання рахунків називають перевірою, пробним балансом, оскільки однією із цілей його складання є перевірка книги, а іншою – отримання чіткого розуміння кожного рахунку. Ліва сторінка балансу або актив включає всі сальдо за дебетом, що показують нам всі наявні засоби, а права сторінка або пасив включає всі сальдо за кредитом, що показують нашу заборгованість.

В енциклопедичному словнику Брокгауза й Ефрона під балансом розуміють ваги, рівновагу між дебетом і кредитом, причому розрізняють рахунки вхідного балансу, якщо ними відкриваються комерційні книги, й рахунки вихідного

балансу, якщо вони виводяться при закритті рахунків. Щоб скласти правильний баланс, необхідно попередньо перевірити всі рахунки, потім урівноважити дебет і кредит. Розрізняють бруто-баланс та нетто-баланс, залежно від того враховані лише дебет і кредит окремих рахунків або всіх рахунків [11, с. 90–95].

Проаналізувавши зміст економічної категорії «баланс» у середньовічній практиці, можна зробити висновок, що баланс у ті часи розуміли лише як перевірочний, який давав змогу впевнитися у правильності відображення операцій з господарської діяльності підприємства. На підтвердження цього є ще один досить цікавий факт, що різниця між дебетовими і кредитовими оборотами, яка виникала в результаті арифметичних помилок, списувалася на прибутки чи збитки.

В економічній літературі вітчизняні та зарубіжні автори підтримують ідею трактування балансу або як елемента методу бухгалтерського обліку (Н.В. Дембінський, В.Г. Швець, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, П.Я. Хомин та інші), або як документ, що визначає фінансовий результат діяльності підприємства (Л.В. Чижевська, В.В. Сопко, П.І. Савічев, Кяран Уолш та інші), що наведено в таблиці 1. Підтримуючи думку професора П.Я. Хомина та враховуючи досвід зарубіжної облікової практики, наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №627, форму звітності №1 було названо «Баланс (звіт про фінансовий стан)», що дає можливість узгодити її назву з іншими формами звітності та розмежувати поняття балансу як елемента методу бухгалтерського обліку та форми фінансової звітності.

ТРАКТУВАННЯ ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ «БАЛАНС» ВІТЧИЗНЯНИМИ ТА ЗАРУБІЖНИМИ ВЧЕНИМИ

Таблиця 1

№	АВТОР	КОРОТКИЙ ЗМІСТ КАТЕГОРІЇ
Баланс як елемент методу бухгалтерського обліку		
1.	Н.В. Дембінський	Бухгалтерський баланс є одним з прийомів узагальненого відображення на певну дату (як правило, на 1-ше число місяця) в грошовій оцінці стану засобів підприємства і джерел їх утворення [4, с. 147]
2.	В.Г. Швець	Бухгалтерський баланс – це метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис [21, с. 46]
3.	П.Я. Хомин	Баланс – це елемент діалектичного методу досліджень, який використовується як спосіб узагальнення інформації в будь-якій галузі. До того ж такий елемент, як баланс, потрібен для організації бухгалтерського обліку, оскільки тут він виконує не лише функцію групування й узагальнення інформації, але і функцію внутрішнього безперервного контролю. Остання функція балансу як елемента бухгалтерського обліку ґрунтується на подвійному відображенні господарських операцій у системі кореспонденції рахунків. Однак це не означає, що фінансовий звіт про господарські засоби і джерела їх утворення, який у вітчизняній звітності має однойменну назву «Баланс», є ідентичною категорією, а тому його слід розглядати як елемент методу бухгалтерського обліку. Ідентичність назви зовсім не означає тотожності категорій [19, с. 83]
4.	М.И. Кутер	Балансовое обобщение как элемент метода бухгалтерского учета венчает процедуру обработки бухгалтерских данных, сводит их в информационную модель финансового состояния экономического субъекта. Информация этой модели, представленная в виде отчетных показателей балансовых строк основной формы финансовой отчетности, выступает несравнимым источником при оценке функционирования хозяйственной единицы, ее производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, направленной на совершенствование или развитие всей системы управления предприятием [7]
Баланс як одна з основних форм звітності		
1.	П.И. Савичев	Бухгалтерский баланс – это отчетный документ, отражающий в денежной оценке все виды средств, находящихся в распоряжении предприятия по состоянию на определенную дату, в двух разрезах: по источникам получения и целевому назначению средств (пассив); по составу, размещению и фактическому целевому использованию этих средств (актив) [13, с. 4]
2.	В.В. Сопко	Бухгалтерський баланс – це таблиця, в якій наведено характеристику стану майна господарства за певними ознаками поділу продуктивних сил (основні засоби, матеріали, гроші тощо) у вартісному вираженні і характеристику того самого майна з власницьких відносин (скільки власних і позичених коштів укладено в господарство, господарську діяльність). Перший аспект має назву «актив», другий – «пасив» [15, с. 36]
3.	Л.В. Чижевська	Бухгалтерський баланс – це спосіб узагальненого відображення в грошовій оцінці стану господарських засобів, власності та зобов'язань на певну дату у формі звітної таблиці, складеної бухгалтером для внутрішніх та зовнішніх користувачів з метою прийняття ними управлінських та інвестиційних рішень [20, с. 26–27]
4.	Кяран Уолш	Бухгалтерський баланс – це звіт, який можна порівняти з двигуном певної потужності, генеруючим певний тип енергії у вигляді прибутку. Бухгалтерський баланс – це базовий документ фінансової звітності [18, с. 25–47]

Вивчення літературних джерел і публікацій показує, що, зважаючи на повне розуміння практичного значення вхідного, вихідного, місячного, пробного, чистого чи іншого балансів, бухгалтерський баланс – це звітна таблиця, одна з форм фінансової звітності, що містить відомості про стан і розміщення господарських засобів підприємства та їх джерел у грошовій оцінці на певну дату. Сьогодні, як і у ті часи, основою балансу є постулат німецького вченого І.Ф. Шера, що баланс – це рівність активу і пасиву, крім того, це документ, який побудований у формі рахунків у заключний день операційного періоду. Як бачимо, ідею німецької школи поступово запозичили російські та українські вчені.

Структура балансу постійно зазнавала змін одночасно зі змінами в обліку. Бухгалтерський баланс, що діяв до кінця 1938 року, не давав можливості відображати величину власних оборотних засобів підприємства. Починаючи з річного звіту 1949 року, нормативи відображались як на дату складання балансу, так і на початок року. Слід також зазначити, що з 1951 року групи балансових статей почали називати розділами.

Радянський баланс був інструментом перевірки виконання виробничо-фінансових планів, зняттям суспільного контролю та планового впливу на процес виробництва. Форма балансу передбачала розподіл активу й пасиву на групи, розділи та статті. Групи позначалися буквами, розділи – римськими цифрами, а статті – номерами. Відповідно, актив балансу був побудований наступним чином: А – основні й вилучені засоби; Б – нормовані засоби (власні та прокредитовані); В – засоби в капітальному ремонті та капіталовкладеннях; Г – засоби в розрахунках та інших активах. Пасив балансу: А – власні та прирівняні до них засоби; Б – короткострокові банківські кредити під нормовані запаси; В – засоби в капітальному ремонті та капіталовкладеннях; Г – короткострокові кредити, фонди, розрахунки та інші пасиви. Групи статей активу й пасиву пов'язані між собою: так, група А в активі показує, скільки засобів вкладено в іммобільні цінності, що знаходяться поза обігом, оскільки тут показана вартість будинків, обладнання, а також сум, вилучених з обігу шляхом безповоротної їх передачі або сплати (платежі до бюджету тощо). Всі ці вкладення пов'язані з групою А в пасиві й покриваються за рахунок статутного фонду, тобто засобів, наданих підприємству державою, та засобів, що числяться в складі власних у групі А пасиву. Таким чином, зазвичай джерелом покриття засобів, розміщення яких показано в групі А активу, є засоби, показані в групі А пасиву [8, с. 3–7].

У 60–70-х роках акцент при побудові балансу робився не тільки на завданні планування, економічного аналізу й контролю, а й на специфіці виробничо-господарської діяльності підприємства. В 70-х роках актив балансу був побудований за наступними розділами: основні фонди й необоротні активи; нормовані оборотні засоби; грошові кошти, розрахунки та інші активи, засоби й витрати на капітальне будівництво та витрати на формування основного стада. Пасив балансу: джерела власних та прирівняних до них засобів; кредити банку під нормовані оборотні засоби; різні кредити банку, розрахунки та інші пасиви; джерела засобів для капітального будівництва та фінансування витрат на формування основного стада [13, с. 10–70]. Удосконалюючи чинну форму балансу, П.І. Савічев та І.А. Басманов пропонували відображати фінансові результати та вилучені кошти в самостійному розділі, відокремивши вилучення з прибутку від вилучень зі статутного фонду та інших джерел. А. Іванов вважав за можливо взагалі виключити вилучені кошти з балансу, при цьому зберігаючи в ньому тільки частину прибутку, що залишилася в обігу.

Своє бачення щодо удосконалення чинного балансу, який стане більш показовим, інформативним та реальним, подав С.О. Щенков, запропонувавши актив балансу побудувати за наступними розділами: 1) основні засоби; 2) оборотні засоби загального призначення (такі, що нормуються та не нормуються); 3) оборотні засоби спеціального призначення; 4) капітальні вкладення. У свою чергу, В.Ф. Палій побудував баланс за принципом важливості інформації для управління та виділив лише три розділи: 1) оборотні засоби загального призначення (такі, що нормуються та не нормуються); 2) спеціальні оборотні засоби; 3) основні засоби та капітальні вкладення.

Узагальнюючи інформацію щодо структури бухгалтерського балансу 30–90-х років ХХ ст. можна зробити висновок, що баланс був представлений як загальний рахунок, коли його статті наводили інформацію синтетичних рахунків, а інколи навіть субрахунків. Така звітна форма балансу подібна до Головної книги, що спонтанно спричинила підхід до балансу як до елемента методу бухгалтерського обліку й звітності.

З 1 січня 1992 року встановлені нові форми бухгалтерського балансу та фінансової звітності. Актив балансу був побудований за такими розділами: 1) основні засоби та вкладення; 2) запаси та витрати; 3) грошові кошти, розрахунки та інші активи. Пасив балансу: 1) джерела власних коштів; 2) кредити та інші позичені кошти; 3) розрахунки та інші пасиви. Враховуючи таку структуру балансу, д.е.н. В.В. Сопко відзначає, що

«...в балансі основні засоби, малоцінні та швидкозношувані предмети та нематеріальні активи показані за первісною вартістю, а сума зношення цих засобів – у пасиві. А це означає, що загальна сума балансу містить у собі нереальну суму вартості. Аналогічна справа і з товарами. У балансі вони показані у торгових підприємствах в оцінці за роздрібними цінами (актив), та разом з цим у пасиві балансу є стаття – торгова націнка на нереалізовані товари. Слід також звернути увагу на такий момент, як показники використаного прибутку поточного року. Потрібно також виключити з балансу подвійний облік залучених коштів завдяки випущеним акціям трудового колективу, акціям та облігаціям підприємства, оскільки сума залучених коштів відображається у розділі II пасиву балансу як позичені кошти та рівнозначно у I розділі активу як гроші, що надійшли до спеціальних фондів господарства» [16, с. 1–6].

З 1999 року ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності регламентується положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які розробляються й вдосконалюються з урахуванням вимог міжнародних стандартів та особливостей системи обліку, що склалася в Україні. Відповідно до П(С)БО №2 «Баланс» визначає зміст і форму балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. Структура бухгалтерського балансу має наступний вигляд: актив – необоротні активи, оборотні активи, витрати майбутніх періодів; пасив – власний капітал, забезпечення наступних витрат і платежів, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання та доходи майбутніх витрат. Головний спеціаліст з фінансів Ірландського

інституту менеджменту в Дубліні, економіст за освітою, Кяран Уолш підтримує думку, що базова п'ятиблочна схема балансу – це найбільш зручна форма для пояснення навіть найскладніших фінансових аспектів бізнесу.

Однак, у зв'язку з набуттям чинності П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року №617, П(С)БО 30 «Біологічні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року №790, та П(С)БО №32 «Інвестиційна нерухомість» – наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року №779, відбулися зміни у структурі бухгалтерського балансу. Актив балансу доповнено новими статтями та новим четвертим розділом «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

В останні роки в економічній літературі дедалі частіше можна зустріти критику традиційних фінансових показників, сформованих на основі даних бухгалтерського обліку як підґрунтя для прийняття управлінських рішень. Ця критика зумовлена ретроспективним характером цих показників, що значно зменшує їхню цінність для управління. Вивчивши різноманітні літературні джерела та проаналізувавши погляди вчених щодо удосконалення бухгалтерського балансу, можна згрупувати та представити їх пропозиції у вигляді наступної таблиці (табл. 2).

У результаті суттєвих змін, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №627, та набуття чинності національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку №1

ПІДХОДИ ВІТЧИЗНЯНИХ ВЧЕНИХ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ СТРУКТУРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ, ЗАТВЕРДЖЕНОЇ П(С)БО №2 «БАЛАНС»

Таблиця 2

ЗАПРОПОНОВАНІ ЗМІНИ	БОГАТКО Н.Г., РЕНСЕВИЧ Н.Н. [1, с. 234–235]	БУФАТІНА І. [2, с. 124–125]	ВЕРИГА Ю.А. [3, с. 152–154]	ЧИЖЕВСЬКА Л.В. [20, с. 27–40]	ХОМИН П.Я. [19, с. 76–84]	ЗАДОРЖНИЙ З.В., КРУПКА Я.Д. [5, с. 185–188]	КУЛИК В.А. [6, с. 109–113]	ЛОНЧАКОВА В.О. [9, с. 164–166]	ТЕСЛЕНКО Т.І. [17, с. 266–267]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Пропозиції щодо розділів «Доходи майбутніх періодів» та «Витрати майбутніх періодів»									
Розділення витрат майбутніх періодів на довгострокові та поточні, відображення їх у складі необоротних та оборотних активів	+	+	+	+		+	+		
Розділення доходів майбутніх періодів на довгострокові та поточні, відображення їх у складі довгострокових та поточних зобов'язань	+	+	+	+			+		+

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Віднесення статті «Витрати майбутніх періодів» до розділу «Оборотні активи»								+	
Віднесення доходів майбутніх періодів до складу власного капіталу підприємства						+			
Пропозиції щодо розділу «Забезпечення наступних витрат і платежів»									
Статтю «Цільове фінансування»: – розділити на довгострокові та поточні зобов'язання; – включити до складу власного капіталу		+		+			+		+
Статтю «Забезпечення наступних витрат та платежів»: – розділити на довгострокові та поточні зобов'язання; – включити до складу поточних зобов'язань; – включити до складу власного капіталу		+				+	+		+
Пропозиції щодо назви та структури балансу									
Розташування статей у балансі відповідно до порядкових номерів рахунків бухгалтерського обліку								+	
Назву форми № 1 «Баланс» замінити на «Звіт про фінансовий стан»					+				
Інші пропозиції щодо активу й пасиву балансу									
Відображення негативного гудвілу за статтею «Знос нематеріальних активів» або за статтею «Доходи майбутніх періодів»								+	
Об'єднання статей «Довгострокова дебіторська заборгованість» та «Інші необоротні активи», а також «Дебіторська заборгованість за розрахунками» та «Інша дебіторська заборгованість»	+								
Відображення грошових коштів однією статтею	+								
Об'єднання статей «Статутний капітал» та «Пайовий капітал»	+								
Актив балансу доповнити IV розділом «Балансові надлишки»					+				
Відображення окремими статтями «Основні засоби» та «Інші необоротні матеріальні активи»								+	
Розміщення статті «Інші оборотні активи» перед статтею «Грошові кошти»			+						
Розміщення розділу «Необоротні активи та групи вибуття» окремою статтею у складі оборотних активів						+	+		
Активи підприємства називати як «довгострокові» та «короткострокові»			+				+		

«Загальні вимоги до складання фінансової звітності» баланс (звіт про фінансовий стан) отримав новий вигляд: актив – необоротні активи; оборотні активи; необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу; пасив – власний капітал; довгострокові зобов'язання і забезпечення;

поточні зобов'язання і забезпечення; зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утриманими для продажу.

Однак удосконалення бухгалтерського балансу на перспективу зумовлене необхідністю підвищення його інформаційної потужності

та зручності використання у процесі аналізу фінансового стану підприємства. Для цього необхідні: зміна місця відображення у балансі окремих видів майна та джерел його формування; зміна назв окремих структурних елементів балансу для покращення розуміння показників, що наводяться за відповідними статтями. Удосконалення чинної форми бухгалтерського балансу проводиться на основі власних пропозицій автора із урахуванням доробку вчених, що здійснювали дослідження у цьому напрямі.

По-перше, чинний бухгалтерський баланс ще не повною мірою відповідає потребам контролю за дотриманням прийнятого в фінансовому менеджменті «золотого правила ліквідності», згідно з яким активи підприємства мають фінансуватися пасивами такої самої строковості. Це пов'язано з недостатньо чітким розмежуванням у балансах українських підприємств активів та зобов'язань. Тому, для збереження порядку розміщення статей у активі балансу від найменш ліквідних до найбільш ліквідних, у пасив балансу залежно від строку погашення пропонується внести зміни до порядку розташування розділів (статей) бухгалтерського балансу. При цьому, проаналізувавши досвід зарубіжних країн щодо побудови балансу, можна зробити висновок, що більшість з них дотримуються такої самої точки зору, однак, наприклад, активи в американському балансі розміщуються в порядку зменшення ліквідності балансових статей: від грошових коштів у касі до нематеріальних активів.

Питання щодо місця розташування розділу «Необоротні активи та групи вибуття, утримані для продажу» у бухгалтерському балансі можна вирішити включенням цього виду активу до складу запасів та відображенням у додатковому рядку 1105 другого розділу активу балансу «Оборотні активи» за статтею «у тому числі активи та групи вибуття». Відповідно, розділ «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утриманими для продажу» можна включити у додатковий рядок 1640 третього розділу пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення» за статтею «Зобов'язання по активах та групах вибуття, утриманих для продажу». Відображення таких активів та зобов'язань окремими розділами порушує логічну структуру бухгалтерського балансу та викликає сумніви при віднесенні цих активів до складу необоротних чи оборотних активів під час проведення аналітичних процедур.

Крім того, якщо чинним планом рахунків для обліку такого виду активу призначено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримані для продажу» та для обліку зобов'язань – 680

«Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу», то такі корективи суттєво вплинуть на будову балансу й розуміння його статей. З іншого погляду, виділення таких розділів є недоречним, оскільки жодної статті (показника) у них не передбачено.

По-друге, у процесі фінансово-господарської діяльності в підприємств, крім фактичних зобов'язань, можуть також виникати умовні, реальність яких залежить від настання чи ненастання певних подій у майбутньому. До такого виду зобов'язань належать забезпечення. Відповідно до П(С)БО № 11 «Зобов'язання», забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення виникає внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди, його оцінка може бути розрахунково визначена [12]. Крім того, для раціональної побудови бухгалтерського балансу потрібно мати, насамперед, науково обґрунтований План рахунків бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що з позиції Плану рахунків бухгалтерського обліку, для обліку забезпечення зобов'язань призначений четвертий клас «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Тому пропонується в пасиві балансу виділити додатковий розділ «Пасиви, прирівняні до зобов'язань», що включив би статті «Цільове фінансування» та «Забезпечення наступних витрат і платежів».

По-третьє, з метою достовірної оцінки фінансового стану діяльності підприємства одиниця виміру має бути «тис. грн» з десятковим знаком.

Висновки

У системі бухгалтерської звітності баланс посідає центральне місце. Завдяки йому можна визначити склад і структуру активів підприємства, ліквідність і оборотність коштів, наявність власного капіталу й зобов'язань, стан і динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості.

Бухгалтерський баланс як облікова категорія сформувався не одразу. На початку свого існування він використовувався виключно як контрольний обліковий прийом, проте його широке застосування у практичній діяльності викликало потребу в поглибленні наукових досліджень у цьому напрямі, що обумовило появу окремої наукової течії – балансоведення.

Розробка подальших напрямів удосконалення бухгалтерського балансу можлива лише за умови системного дослідження історії розвитку цієї

облікової категорії. Саме вивчення історичних аспектів розвитку бухгалтерського балансу дає змогу зрозуміти економічну сутність поняття, усвідомити його сучасне значення, осмислити досвід попередників та передбачити напрями подальшої еволюції. Внесення до чинного балансу

запропонованих доповнень і змін дасть можливість без попереднього перегрупування окремих його позицій використовувати дані під час аналізу бухгалтерської фінансової звітності, що в свою чергу робить баланс більш показовим, інформативним та реальним.

1. *Богатко Н.Г.* Вопросы совершенствования бухгалтерского баланса / Н.Г. Богатко, Н.Н. Ренсевич // Проблемы становления рыночной экономики: информационное и финансовое обеспечение деятельности предпринимательских структур: материалы межвуз. науч.-практ. конф. (Севастополь, 4–6 мая 2000 р.). – Севастополь, 2000. – С. 234–235.
2. *Буфатіна І.* Оптимізація структури балансу з точки зору інтересів користувачів фінансової звітності / І. Буфатіна // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 16–18 жовтня 2000 р.). – К.: КНЕУ, 2000. – С. 124–125.
3. *Верига Ю.А.* Історичний аспект розвитку балансу та використання його в аудиті / Ю.А. Верига // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2002. – № 3. – С. 152–154.
4. *Дембинський Н.В.* Теория советского бухгалтерского учета / Н.В. Дембинский. – М.: Госиздат БССР, 1957. – 220 с.
5. *Задорожний З.В.* Формування інформації про капітал у балансі підприємства / З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка // Торгівля, комерція і підприємництво: 36. наук. праць Львівської комерційної академії. – Львів, 2002. – № 5. – С. 185–188.
6. *Кулик В.А.* Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 186 с.
7. *Кутер М.І.* Введение в бухгалтерский учет: учебник / М.И. Кутер. – Краснодар: Просвещение – ЮГ, 2013. – 512 с.
8. *Либерман Е.Г.* Построение баланса промышленного предприятия / Е.Г. Либерман. – М., 1948. – 36 с.
9. *Лончакова В.О.* Недоліки та переваги сучасної форми бухгалтерського балансу / В.О. Лончакова // Вісник ЖІПІ. – 2002. – № 19. – С. 164–166. – (Економічні науки).
10. *Пачоли Лука.* Трактат о счетах и записях. Первая печатная книга о двойной бухгалтерии, изданная в 1494 г. в Венеции, 1893 г. – 152 с.
11. *Пеленкин А.* Что такое баланс вообще. Бухгалтерский в частности / А. Пеленкин. – СПб., 1898. – 134 с.
12. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 «Зобов'язання»:* наказ міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>
13. *Савичев П.И.* Баланс промышленного предприятия и его анализ / П.И. Савичев. – М.: Финансы, 1971. – 128 с.
14. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
15. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 1998. – 448 с.
16. *Сопко В.В.* Новий баланс та методика його аналізу / В.В. Сопко. – К., 1992. – 14 с.
17. *Тесленко Т.І.* Класифікація поточних зобов'язань та відображення їх у балансі промислового підприємства / Т.І. Тесленко // Матеріали міжн. наук.-практ. конф. (Полтава, 16–17 травня 2006 р.). – Полтава: ПУСКУ, 2006. – С. 266–267.
18. *Уолш Кярран.* Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства / Кярран Уолш; пер. з англ. – К.: Всеуито; Наукова думка, 2001. – 367 с. – (Сер. «Усе про менеджмент»).
19. *Хомин П.Я.* Баланс – элемент методу бухгалтерського обліку чи форма звітності / П.Я. Хомин // Вісник ТДЕУ. – 2006. – № 2. – С. 76–84.
20. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики [Текст] / Л.В. Чижевська. – Житомир: ЖІПІ, 1998. – 408 с.
21. *Швец В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник / В.Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

1. *Bogatko N.G., Rensevich N.N.* Issues of improving the balance sheet // Problems of market economy: information and financial support for the activities of business organizations: Intercollege Materials. scientific-practical. conf. (Sevastopol, May 4-6, 2000). – Sevastopol, 2000. – P. 234-235. [in Russian]
2. *Bufatina I.* Optimization of balance in terms of the interests of users of financial statements // Improvement of accounting and business analysis through the introduction of new regulations (standards) in Ukraine materials Internat. scientific-practical. conf. (Kyiv, 16-18 October 2000). – K.: MBK, 2000. – P. 124-125. [in Ukrainian]
3. *Veryha Y.A.* Historical aspect of the balance sheet and its usage in auditing // Herald of Ternopil Academy of National Economy. – 2002. – № 3. – P. 152-154. [in Ukrainian]
4. *Dembinskiy N.V.* Theory of Soviet accounting. – Moscow: State Publishing House of the Byelorussian SSR, 1957. – 220 p. [in Russian]
5. *Zadorozhnyy Z.V., Krupka Y.D.* Formation of information about assets in the balance sheet // Trade, commerce and entrepreneurship in Zagreb scient. works of Lviv Commercial Academy. – Lviv, 2002. – № 5. – P. 185-188. [in Ukrainian]
6. *Kulik V.A.* Balance: Past, Present and Future: monograph. – Poltava: RIO PUET, 2011. – 186 p. [in Ukrainian]
7. *Kuter M.I.* Introduction to Accounting: textbook. – Krasnodar: Education – SOUTH, 2013. – 512 p. [in Russian]
8. *Liberman E.G.* Building a balance of industrial enterprise. – Moscow, 1948. – 36 p. [in Russian]
9. *Lonchakova V.A.* Disadvantages and advantages of the modern form of balance sheet // Bulletin ZHITI. – 2002. – № 19. – P. 164-166. – (Economics). [in Ukrainian]
10. *Luca Pacioli* Treatise on the accounts and records. The first printed book on double-entry bookkeeping, published in 1494 in Venice, in 1893. – 152 p. [in Russian]
11. *Pelenkin A.* What is the balance sheet at all. In particular the accounting balance. – St. Petersburg, 1898. – 134 p. [in Russian]
12. *Regulation (standard) # 11, "Liability":* Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 31.01.2000 № 20 [electronic resource]. – Mode of access: <http://buhgalter911.com> [in Ukrainian]
13. *Savitchev P.I.* Balance of industrial enterprise and its analysis. – Moscow: Finances, 1971. – 128 p. [in Russian]
14. *Sokolov Y.* Accounting: from the beginnings to the present day: manual for schools. – M: Audit, UNITY, 1996. – 638 p. [in Russian]
15. *Sopko V.V.* Accounting: manual. – K.: MBK, 1998. – 448 p. [in Ukrainian]
16. *Sopko V.V.* New balance method and its analysis. – K., 1992. – 14 p. [in Ukrainian]
17. *Teslenko T.I.* The classification of current liabilities and displaying them in the balance of industrial enterprises // Proceedings of the int. scientific-practical. conf. (Poltava, 16-17 May 2006). – Poltava: Start 2006. – P. 266-267. [in Ukrainian]
18. *Walsh Kyaran* Key financial indicators. Analysis and Management of the Company's Development; tr. from English. – K.: Vseuyto, Naukova Dumka, 2001. – 367 p. – (Ser. "All about management"). [in Ukrainian]
19. *Khomyn P.Y.* Balance – element of accounting method or reporting form // Journal of TSEU. – 2006. – № 2. – P. 76-84. [in Ukrainian]
20. *Chyzhewska L.V.* Balance: Issues of Theory and Practice. – Zhytomyr: ZHITI, 1998. – 408 p. [in Ukrainian]
21. *Shvets V.G.* Theory of Accounting: manual. – K.: Knowledge Press, 2003. – 444 p. [in Ukrainian]

Дата подання рукопису: 26.11.2013 р.