

БАЛАНС ПІДПРИЄМСТВА: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ

Бухгалтерський баланс відображає інформацію про активи, зобов'язання та власний капітал, надає інформацію для розрахунку найважливіших показників фінансового стану підприємства, які характеризують ефективність використання ресурсів підприємства. Показники, розраховані за низку певних звітних періодів, показують тенденції в розвитку підприємства та використовуються для прийняття рішень на майбутнє. Використання такої інформації забезпечує здатність адаптуватися до змін середовища, в якому функціонує підприємство.

Дослідженню питання складання та подання бухгалтерського балансу присвятили свої праці багато вітчизняних учених-економістів: Ф. Бутинець, М. Білуха, Ю. Верига, С. Голов, Г. Кірейцев, В. Кулик, Н. Литвин, Л. Сук, В. Швець, Н. Малюга, М. Пушкарь та ін.

Однак динамічні зміни в нормативних документах із регулювання обліку стимулюють постійну увагу до вивчення питання щодо складання та подання бухгалтерського балансу.

Термін «баланс» походить від латинського *bis* – двічі та *lanx* – шалька терезів, тобто дві шальки терезів, які характеризують рівновагу. Поняття «баланс» набуло поширення з часів Луки Пачолі (1445–1517 рр.), у його «Трактаті про рахунки і записи» описано спосіб «подвійного запису» для обліку торгових операцій і визначено основні принципи обліку [7].

Вагомим досягненням наукового розвитку обліку слід визнати пропозицію Ж. Саварі вести основні та допоміжні книги [7]. На той час баланс розглядався як гарантія рознесення операцій за рахунками. Це трактування дало можливість розмежувати два види балансу (Андре, 1636 р.) – пробний і підсумковий.

Ж. Саварі, своєю чергою, поділяв підсумкові баланси на інвентарні та конкурсні. Перші передбачали оцінку статей за собівартістю, другі – за ціною продажу. Заслужують на увагу також ідеї щодо зв'язків балансу з інвентарем:

необхідність періодичного та точного складання інвентарю; усвідомлення того, що баланс впливає з інвентарю; інвентар і баланс як засіб переоцінки майна, вимог і зобов'язань.

У французьких авторів зустрічається як економічне (Пурра), так і юридичне (С. Рікар) трактування балансу, за яким весь актив уважався боргом перед власником, а пасив – боргом самого власника [11].

До сьогодні принципово нічого не змінилося. Джерела надходження грошей називають пасивами, а їх витрачання – активами. Тотожність грошових відображень активів і пасивів, власне, і є баланс.

Наприкінці XIX – початку XX ст. виникає новий напрям в обліку – балансоведення. Воно розвивається за трьома основними напрямками: економічний аналіз балансу, юридичний аналіз балансу та популяризація знань про баланс серед користувачів [10]. Починаючи з XX ст. складанню балансу почала приділятися підвищена увага. Принципи побудови балансу визначилися в основних рисах наприкінці 30-х років XX ст. та з незначними уточненнями застосовуються дотепер.

В табл.1 наведено склад основних розділів балансу підприємства, який був до 1925 р.

Таблиця 1

Склад основних розділів балансу підприємства (станом на 1925 р.)

АКТИВ	ПАСИВ
Майно	Капітали
Матеріали	Позики і кредити
Товари та готові вироби	Кредитори
Грошові кошти та цінні папери	Прибуток
Підзвітні суми	
Зобов'язання і документи до отримання	
Збиток	

Кожен розділ мав докладний перелік додаткових статей. Нетрадиційним для сучасного розуміння у структурі балансу є розташування статті «Збиток» в активі, а «Прибуток» – у пасиві балансу.

Рахунок прибутків і збитків був аналогом сучасної форми Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), однак за змістом розділів та

статей із даними звітом має мало що спільного. Форма цього звіту 1925 р. за дебетом містила розділи, що характеризують збитки, отримані в результаті здійснення господарської діяльності, а також окремі види витрат; по кредиту, відповідно, наводилася розшифровка прибутків [10].

Порядок складання, подання і затвердження бухгалтерських звітів регламентувало Положення про бухгалтерські звіти і баланси від 1936 р., що діяло до вересня 1951 р. [6]. Форма балансу передбачала розподіл активу й пасиву на групи, розділи та статті [2]. Групи позначалися буквами, розділи – римськими цифрами, а статті – номерами (табл. 2).

Таблиця 2

Склад основних розділів «радянського» балансу

АКТИВ	ПАСИВ
А – основні й вилучені засоби	А – власні та прирівняні до них засоби
Б – нормовані засоби (власні та прокредитовані)	Б – короткострокові банківські кредити під нормовані запаси
В – засоби в капітальному ремонті та капіталовкладеннях	В – засоби в капітальному ремонті та капіталовкладеннях
Г – засоби в розрахунках та інших активах	Г – короткострокові кредити, фонди, розрахунки та інші пасиви

На початку 50-х років науковці знову зробили спроби вдосконалити форму балансу, але внесених змін у діючу форму балансу було небагато, і схема балансу майже без змін проіснувала близько 20 років [6].

Баланс 70-х років стає вже повністю уніфікованим, у нього введено додаткові показники, що розширило його інформативну ємність. Найбільш значущим документом, що регламентує порядок складання звітності в кінці 1970-х років, було Положення про бухгалтерські звіти і баланси, затверджене Постановою Ради Міністрів СРСР від 29.06.1979 р. № 633. Нормативний документ установлював порядок складання бухгалтерських звітів і балансів усіма об'єднаннями, підприємствами й організаціями (крім організацій і установ, які перебувають на бюджеті).

Наступний етап у розвитку звітності пов'язаний зі змінами в соціальному та політичному житті Радянського Союзу і припадає на кінець 80-х років. Однією з примітних рис першого року перебудови соціалістичної економіки,

що почалася в 1985 р., була поява великої кількості спільних підприємств, головним чином, за участю іноземного капіталу.

До початку 1990-х років намітилася серйозна проблема, пов'язана з уніфікацією бухгалтерської звітності для підприємств різних сфер діяльності та форм власності. Міністерство фінансів увело єдину звітність для всіх підприємств, об'єднань та організацій. Номенклатура статей при цьому була укрупнена, введені додаткові статті, що відображували появу нових об'єктів бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки (цінні папери, нематеріальні активи, валютний рахунок тощо).

Лист Міністерства фінансів СРСР від 17.06.1991 р. № 26В «Про обсяг і форми річного бухгалтерського звіту підприємств, об'єднань та організацій за 1991 рік» визначив такі форми бухгалтерської звітності:

баланс підприємства – форма № 1;

звіт про фінансові результати та їх використання – форма № 2;

звіт про стан майна підприємства – форма № 5;

звіт про наявність та рух засобів підприємства – форма № 10 [6].

Наступний етап розвитку бухгалтерської (фінансової) звітності, який припадає на період розбудови України як незалежної держави, почався з 1992 р. Із 1 січня 1994 р., згідно з «Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» [8], суб'єкти господарювання складали і подавали три форми бухгалтерської фінансової звітності: баланс, звіт про фінансові результати та звіт про зміни у фінансово-майновому стані підприємства.

Зміст статей балансу містив інформацію про капітальні та фінансові вкладення, основні засоби та нематеріальні активи, сировину, матеріали, готову продукцію і товари, незавершене виробництво і витрати майбутніх періодів, роз- рахунки з дебіторами та кредиторами, фонди і резерви, прибуток (збиток) [8].

Починаючи з 2000 р. зміст і форма Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей визначалися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» [9]. Баланс складався за формою № 1, яка затверджена

Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87

На сьогодні діючими нормативними актами щодо регулювання складання та подання фінансової звітності є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5]. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності, які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Порядок складання форм фінансової звітності за 2013 р. регулюється Методичними рекомендаціями щодо їх заповнення (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433) [3].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5], баланс (звіт про фінансовий стан) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Зміни, що відбулися у структурі балансу, узагальнено в табл. 3.

Таблиця 3

Структура балансу до 2000 р., за П(С)БО 2, НП(С)БО 1

До 2000 р.	П(С)БО 2	НП(С)БО 1
Актив		
1. Основні засоби та інші позаоборотні активи	1. Необоротні активи	
2. Запаси і затрати	2. Оборотні активи	
3. Грошові кошти, розрахунки та інші оборотні активи	3. Витрати майбутніх періодів	3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття
Пасив		
1. Капітал, фонди і резерви	1. Власний капітал	
2. Довгострокові зобов'язання	2. Забезпечення таких витрат і платежів	2. Довгострокові зобов'язання та забезпечення
3. Розрахунки та інші короткострокові зобов'язання	3. Довгострокові зобов'язання	3. Поточні зобов'язання та забезпечення
	4. Поточні зобов'язання	4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
	5. Доходи майбутніх періодів	

У результаті дослідження встановлено, що бухгалтерський баланс як

форма фінансової звітності пройшов низку етапів у своєму розвитку, на які вплинули поширення подвійного запису в обліковій практиці, поява нових форм обліку та бухгалтерських шкіл, зміни в законодавчо-нормативній базі регулювання обліку.

Список інформаційних джерел

1. Ганусич В.О. Мета складання, історичні умови формування та характерні ознаки бухгалтерського балансу як форми фінансової звітності / В.О. Ганусич // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2003. – Вип. 184. – Т. III. – С. 466–478.

2. Довбуш В.І. Баланс підприємства: історія виникнення, розвитку та становлення / В.І. Довбуш // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6 (IV). – С. 52–59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe.

3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28 бер. 2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»; IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01 січ. 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page.

5. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

6. Озеран А.В. Дослідження еволюції бухгалтерської (фінансової) звітності на теренах сучасної України / А.В. Озеран // Формування ринкової економіки. – 2012. – № 28 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vuzlib.com.ua/articles/book.html>.

7. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / М.Я.

Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – К.: Знання, 2005. – 276 с.

8. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 3 квіт. 1993 р. № 250 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/250-93- %D0%BF](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF).

9. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 бер. 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

10. Сікорська Т.С. Баланс підприємства як компонент фінансової звітності / Т.С. Сікорська, Т.Г. Бондарева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: rdak.edu.ua/ua/news/internetkonferenciya.

11. Фрейман М.Б. Баланс. Часть-1. История возникновения / М.Б. Фрейман [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.finnes.ru.