

УДК 657

Єрмолаєва М.В., к.е.н., доцент,  
Василенко І.О., ОМ-1, спеціальність «Облік і аудит»  
Полтавська державна аграрна академія

## **ІСТОРІЯ ФОРМУВАННЯ БАЛАНСУ ЯК ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Досліджено історію формування та вдосконалення бухгалтерського балансу як форми фінансової звітності, розкрито основні етапи розвитку та висвітлено основні нововведення у його структурі, що пов'язані зі змінами в українському законодавстві.

Ключові слова: баланс, балансознавство, рахунки, подвійний запис, актив, пасив, стаття балансу.

Iermolaieva M., Vasylenko I.

## **HISTORY OF BALANCE IN FORM FINANCIAL STATEMENTS**

Researched history of the formation and improvement of the balance sheet as financial statements, the basic stages of development and highlights the main innovation in its structure, which is associated with a change in Ukrainian law.

Keywords: balance, balansoznavstvo, accounts, double entry, assets, liabilities, balance sheet.

Єрмолаєва М.В., Василенко І.А.

## **ІСТОРІЯ ФОРМИРОВАНИЯ БАЛАНСА КАК ФОРМЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Исследована история формирования и совершенствования бухгалтерского баланса как формы финансовой отчетности, раскрыты основные этапы развития и освещены основные нововведения в его структуре, связанные с изменениями в украинском законодательстве.

Ключевые слова: баланс, балансоведение, счета, двойная запись, актив, пассив, статья баланса.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Поява нових видів підприємницької діяльності та форм співробітництва в Україні зумовлюють необхідність удосконалення змісту фінансової звітності, зокрема, балансу. Бухгалтерський баланс є центральною формою

звітності та одним з основних джерел інформації, необхідної для прийняття ефективних рішень зацікавленими користувачами. Зрозуміти сутність балансу, його сучасне значення і передбачити напрями подальших змін можна завдяки детальному вивченню історичних аспектів розвитку даної категорії..

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Дослідженням історичних аспектів розвитку балансу як невід'ємної складової фінансової звітності присвячені роботи таких вітчизняних та іноземних вчених, як: Ф.Ф. Бутинець, Ж. Рішар, В.А. Куценко, К.Ю. Циганков, Ю.А. Верига, Л.В. Чижевська, Н.М. Гудзенко, Т.В. Гончарук, Й. Бетге, Ю.О. Ночовна. Однак, жоден з вищеназваних науковців не розкрив шлях формування та становлення балансу в розрізі найважливіших етапів, які дають можливість відслідкувати основні закономірності розвитку балансу, фактори, що впливають на цей процес та оцінити майбутні проблеми в його складанні.

**Цілі статті.** Мета статті полягає в дослідженні історії формування та вдосконалення бухгалтерського балансу як форми фінансової звітності, розкритті основних етапів розвитку та висвітленні основних нововведень у його структурі, що пов'язані зі змінами в українському законодавстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Термін «баланс» походить від поєднання двох латинських слів *bis* – двічі та *lanx* – чаші терезів, які у своїй єдності й утворюють змістове навантаження нового слова: терези як символ рівності або рівноваги двох об'єктів вагового виміру [4].

Історію формування балансу як форми звітності можна поділити на декілька етапів, які дадуть змогу зрозуміти розвиток цієї категорії та набуття нею властивих ознак і характеристик.

Перший етап – зародження бухгалтерського балансу. Баланс вперше згадується в Стародавньому Світі, де він використовувався виключно як система показників, що відображала кількісне співвідношення двох елементів або сторін будь-якої діяльності (доходів і видатків держави, вхідних і вихідних грошових потоків). При цьому використання балансу в облікових процедурах ще не відбувалося.

Другий етап розвитку балансу розпочався з моменту появи подвійної бухгалтерії в містах Італії та з двома іменами – Б. Котрульї та Л. Пачолі. Термін «баланс» з'явився в працях В. Котрульї «Про

торгівлю і досконалого купця» (1458 р.) і Л. Пачолі «Трактат про рахунки та записи» (1494 р.), в якому зазначалося, що рахунки активів, включаючи особисте майно купця, повинні розміщуватися ліворуч, а джерела їх утворення – праворуч. Так, у балансі з'явилися дві сторони – актив і пасив. Записи господарських операцій за однією і тією ж сумою за двома типами рахунків Головної книги формували баланс, який використовувався для контролю за правильністю застосування подвійного запису. Отже, у трактаті вперше йдеться про перевірний баланс і баланс як таблицю, що відображає стан майна та його зв'язок з інвентарем [1].

Третій етап – поява новоіталійської форми, засновником якої у 1688 році став Ф. Гаратті. Він запровадив розмежування рахунків на синтетичні й аналітичні, причому аналітичні рахунки велись в окремих допоміжних книгах. Операції з первинних документів відображались в журналі хронологічних записів, потім інформація розносилася за рахунками головної книги, узагальнювалася в оборотній відомості, на підставі якої складали баланс [4].

Четвертий етап розвитку балансу пов'язаний з формуванням шкіл бухгалтерського обліку, які мали свій погляд на поняття «баланс», «рахунки» і «подвійний запис». Так, серед французьких вчених слід назвати Ж. Саварі (1622-1690), який поділяв кінцевий баланс на інвентарний і конкурсний, та доводив необхідність застосування різних підходів до складання балансу залежно від потреб управління. Інвентарний передбачав оцінку за собівартістю, а конкурсний - за продажними цінами на день складання балансу. Представники англо-американської школи не пов'язували баланс із рахунками, а трактувала його як рівність засобів із кредиторською заборгованістю й капіталом, розглядали баланс як засіб обчислення прибутку. У середині німецької школи тривали дискусії серед прихильників статичного, динамічного й компромісного балансу. Згідно зі статичним підходом баланс відображає стан засобів на певну дату і є причиною наступних змін та слугує наданню характеристики фінансового стану. Представники динамічного підходу трактували баланс як підсумок минулих зусиль і джерело інформації про результат роботи підприємства. Е. Шмаленбах стверджував, що основна роль балансу – виявлення прибутку, баланс демонструє не стан, а рух господарських засобів і їх джерел [2].

П'ятий етап – розвиток теорії балансознавства та становлення сучасних вимог до складання балансу. Представник німецької школи бухгалтерського обліку І.Ф. Шер у 1890 році визначив, що баланс є

рівністю активу і пасиву та побудований у формі рахунків у заключний день операційного періоду. Сьогодні, як і у ті часи, основою балансу є постулат Шера, що характеризує економічну сутність підприємства:  $A = P$ , де  $A$  – актив,  $P$  – пасив. Відповідно до цього рівняння, він назвав рахунки активними та пасивними, і започаткував, таким чином, алгоритмізацію обліку.

Остаточне підтвердження значущості балансу як однієї з форм публічної звітності відбулося у 1900 році, коли Нью-Йоркська фондова біржа одержала згоду всіх компаній, що зверталися на внесення у реєстр, на публікацію річних звітів про фінансовий стан [1].

Вагомим внесок у розвиток бухгалтерського обліку і балансу, як його невід'ємної складової, зробили вітчизняні вчені. Були розроблені уніфікований план рахунків і типізовані форми звітності; набули поширення меморіально-ордерна й журнально-ордерна форми обліку. К.І. Арнольд трактував баланс як об'єктивно існуюче майнове співвідношення, рівновагу між власним майном і кредиторською заборгованістю.

Усередині російської школи існували різні погляди на бухгалтерський баланс як форми фінансової звітності. Представники московської школи (М.С. Лунський, Г.А. Бахчисарайцев, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган) стверджували, що вивчати факти господарського життя необхідно від балансу до рахунку і від рахунку до документа. На їх думку, баланс – це перетворений інвентар. Крім того, вони наполягали на тому, щоб баланс відображав тільки майно, що знаходиться у власності підприємства. Науковці петербурзької школи (Є.Є. Сіверс, А.М. Вольф, О.І. Гуляєв, М.О. Блатов) стверджували, що баланс є наслідком ведення рахунків і основою для складання балансу є рахунки. Представники цієї школи пропонували відображати в балансі все майно підприємства, зокрема й те, що не знаходиться у власності підприємства, а тільки перебуває в його володінні (орендовані основні засоби; товари, прийняті на комісію тощо) [2].

Таким чином, з середини ХХ ст. бухгалтерський баланс набуває наукового обґрунтування. Можна виокремити два поняття: балансу як способу перевірки правильності застосування подвійного запису та балансу як форми звітності. Водночас баланс починає набувати таких характеристик, як періодичність, достовірність і публічність. Складання балансу підпорядковується конкретно визначеній меті: відображення фінансового стану, визначення фінансового результату та виявлення наслідків припинення діяльності.

На сьогодні в Україні визначення балансу та вимоги до нього, як

складової фінансової звітності, наведено в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Форма, тлумачення змісту статей, детальна характеристика рахунків, з яких береться інформація для заповнення балансу зазначено в П(С)БО 2. Починаючи з 2000 року зміст балансових статей змінився. За цей період введено в дію значна кількість П(С)БО, згідно з якими уточнено сутність окремих об'єктів в обліку і введено в облікову практику нові. Зокрема, із запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи» актив балансу було доповнено статтями:

1) статті 035-037 «Довгострокові біологічні активи» розділу «Необоротні активи», в яких наводиться інформація про наявність і зміни довгострокових біологічних активів за даними обліку по рахунках 16 та 13, а також відображається їх вартість за справедливою та залишковою вартістю, сума накопиченої амортизації;

2) стаття 110 «Поточні біологічні активи» розділу «Оборотні активи», яка призначена для відображення вартості поточних біологічних активів тваринництва в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва в оцінці за справедливою вартістю за даними обліку по рахунку 21 [3].

Із введенням в дію П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» в бухгалтерському балансі з'явився IV розділ (стаття 275), в якому наводиться інформація про залишок необоротних активів та груп вибуття, які відображаються за субрахунком 286, а пов'язувані з ними зобов'язання в статті 605 IV розділу пасиву балансу «Поточні зобов'язання». Раніше вартість таких об'єктів зазначалася в розділі «Необоротні активи», а зобов'язання – у загальному порядку у складі «Довгострокових зобов'язань» чи «Поточних зобов'язань».

В статтях 055-057 I розділу активу балансу має відобразитися вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості відповідно до затвердженого П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». При цьому у рядку 055 «справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості» наводиться інформація про справедливую вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, та залишкова вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю. Своєю чергою, первісна вартість визначається як різниця між первісною вартістю (рядок 056) і сумою зносу (рядок 057). Саме показник рядка 055 включається до підсумку балансу, тобто аналогічно до тих рядків розділу I балансу, які характеризують вартість необоротних активів.

Зміни торкнулися і II розділу пасиву балансу «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», так:

1) підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у статті 415 наводять суму страхових резервів, а у статті 416 – у дужках суму часток перестраховиків у страхових резервах, різниця між якими включається до підсумку розділу балансу.

2) підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, у статті 417 наводять залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення, у статті 418 – залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї [3] .

**Висновки.** Проаналізувавши основні погляди на сутність бухгалтерського балансу можна зробити висновок, що баланс як форма фінансової звітності пройшов ряд етапів у своєму розвитку, на які плинули поширення подвійного запису в обліковій практиці, поява нових форм обліку та бухгалтерських шкіл, зміни в законодавчо-нормативній базі регулювання обліку.

Встановлено перелік головних змін, що плинули на складання бухгалтерського балансу. Тому, на вдосконалення структури статей балансу як форми звітності, підвищення його інформативності повинні бути спрямовані подальші дослідження, оскільки від цього залежить забезпеченість зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією для прийняття об'єктивних управлінських рішень.

1. Ночовна Ю.О. Минуте та майбутнє бухгалтерського балансу / Ю.О. Ночовна, В.А. Куценко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Турган-Барановського – 2008. – №4(40). – С. 252-260.
2. Пасько, Т.О. Історія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Пасько Т. О. – Суми: ВТД «Університетська книга». – 2009. – 141 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» від 31 бер. 1999 р. № 87 [Електронний ресурс] / Міністерство Фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
4. Яцишин Н. Проблемні аспекти побудови балансу підприємства / Н. Яцишин // Галицький економічний вісник. – 2011. – №3(32). – С.149-160.