

*Омельченко О. Ю., к.е.н., завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Донецької філії УДУФМТ
Якобчук Є. В., студентка Донецької філії УДУФМТ*

ЕВОЛЮЦІЯ СТРУКТУРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ: ПРИЧИНИ ТА НАСЛІДКИ

Досліджено структуру Балансу, як найважливішого джерела інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання, та етапи його розвитку. Надано порядок реформування форми фінансової звітності № 1 за останні роки, проведено аналіз взаємозалежності його структури та економічної основи його побудови. Розглянуто методологічні підстави обліку та відображення у звітності необоротних активів, утримуваних для продажу, та запропоновано основні напрями щодо подальшого розвитку реформування Балансу.

Ключові слова: Баланс, бухгалтерський облік, актив, пасив, майно, джерела формування майна, необоротні активи, утримувані для продажу.

Лит. 11. Рис. 1.

*Омельченко О. Ю., к.э.н., заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Донецкого филиала УГУФМТ
Якобчук Е. В., студентка Донецкого филиала УГУФМТ*

Эволюция структуры бухгалтерского баланса: причины и последствия

Исследована структура Баланса, как важнейшего источника информации о финансовом состоянии предприятия, и этапы его развития. Предоставлен порядок реформирования формы финансовой отчетности № 1 за последние годы, проведен анализ взаимозависимости его структуры и экономической основы его построения. Рассмотрены методологические основы учета и отражения в отчетности необоротных активов, удерживаемых для продажи и предложены основные направления по дальнейшему развитию реформирования Баланса.

Ключевые слова: Баланс, бухгалтерский учет, актив, пассив, имущество, источники формирования имущества, необоротные активы, удерживаемые с целью продажи

*Omelchenko O., candidate of economic sciences head of accounting and auditing Department of Donetsk Branch of USUFIT
Jakobchuk E., student of Donetsk branch of USUFIT*

Evolution Structure Accounting Balance: Causes and Implications

In this paper the structure of the Balance sheet, as the most important source of information about the financial position of an entity, and stages of development. Courtesy order reforming financial statements number 1 in recent years, the analysis of the interdependence of the balance sheet structure and economic basis of its construction. The methodological bases of accounting and reflected in the financial statements of non-current assets held for sale and suggested key areas for further reform of the Balance Sheet

Keywords: Balance, accounting, assets, liabilities, assets, sources of formation of assets, non-current assets held for sale

Постановка проблеми. Бухгалтерський баланс має величезне значення в діяльності будь-якого підприємства, оскільки він найважливіше джерело інформації про фінансовий стан організації за звітний період. Його також називають реальним засобом комунікації, завдяки якому: керівники отримують уявлення про місце свого підприємства в системі аналогічних підприємств, правильності обраного стратегічного курсу, порівняльних характеристик ефективності використання ресурсів і прийнятті рішень найрізноманітніших питань по управлінню підприємством; аудиторі отримують підказку для вибору правильного рішення в процесі аудіювання, планування своєї перевірки, виявлення слабких місць у системі обліку і зон можливих навмисних і ненавмисних помилок у зовнішній звітності клієнта; аналітики визна-

чають напрями фінансового аналізу. Оскільки Баланс – форма суворої звітності, то мають важливе значення вимоги щодо складання даної форми й оцінки статей.

За період еволюційного становлення Балансу існувало немало наукових шкіл балансоведення, де були прихильники статичного, динамічного балансів та компромісного рішення.

Говорячи про тенденції розвитку вітчизняної бухгалтерської звітності та її перспектив, варто зазначити цілеспрямоване зближення Балансу, інших фінансових звітів з міжнародними стандартами обліку та звітності. Перехід до міжнародних стандартів дозволяє з найменшими витратами часу і сил знайти методичні підходи до відображення нових для України об'єктів обліку, привести бухгалтерську інформацію до виду, зручного для її користувачів. Створена в Україні багаторівнева система нормативного регулювання бухгалтерського обліку дозволила протягом кількох останніх років плавно перейти до прийнятої в усьому світі термінології та принципам облікової роботи. Але це лише перший крок на шляху зближення вітчизняного обліку та звітності, що складається за вимогами міжнародних стандартів. Завданням останніх є не стільки опис методів обліку, скільки встановлення єдиних вимог до розкриття інформації у опублікованих звітах. А на цьому напрямку існує ще чимало проблем.

У зв'язку з реформуванням вітчизняного бухгалтерського обліку шляхом його гармонізації та стандартизації з міжнародними нормами за останні роки форми фінансової звітності, особливо форма №1 «Баланс», неодноразово змінювалися. Так, порядок формування форми фінансової звітності №1 в Україні з березня 1999 року до лютого 2013 р. було регламентовано згідно з П(С)БО 2 «Баланс». За цей час до вказаного стандарту було внесено 15 змін, відтоді його було скасовано. На зміну П(С)БО №1-5 розроблено та введено в дію Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6], який вносить свої корективи до формування основних форм звітності, у тому числі пропонує нову форму – «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

І хоча зараз відсутній критичний аналіз науковців щодо сучасної форми балансу, що запроваджена 7 лютого 2013 р., зрозуміло, що ця форма його побудови не є безсуперечною.

На наш погляд, найбільш неочікуваними стали зміни щодо запровадження розділів;

– III розділу активу – «Необоротні активи, утримувані з метою продажу та групи вибуття»

– IV розділу пасиву «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття».

Це розділи, які враховують лише по одній статті. Саме поняття «Необоротних активів, утримуваних з метою продажу та груп вибуття» у вітчизняному законодавстві з'явилося нещодавно, разом з введенням в дію П(С)БО 27 [8], й отримало критичну оцінку багатьох авторів, про що докладно описано нижче. Ось чому виникає необхідність у поглибленому дослідженні підходів до структури та методики складання Балансу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням економічної сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, а також методичним суперечностям стосовно аспектів їх обліку значну увагу приділили багато сучасних науковців: В. В. Браво [1], І. А. Дерун [2], М. В. Єрмолаєва, Ю. Д. Скиданенко [9], А. А. Міхненко [4], В. С. Терещенко [10], А. Г. Швець [11] критикують введення П(С)БО 27 без його врегулювання з існуючими нормативними актами, відсутність в стандарті визначення економічної сутності понять «Необоротних активів та груп вибуття», вони не погоджуються з існуючою методикою відображення в обліку як самих необоротних активів, утримуваних з метою продажу, так і доходів та витрат, які виникають при здійсненні операцій з вказаними об'єктами.

М. В. Єрмолаєва та Ю. Д. Скиданенко [9] вважають, що під час аналізу об'єктів, призначених для продажу, слід застосовувати перспективний підхід до застосування П(С)БО 27.

Чинним Планом рахунків для обліку необоротних активів, утримуваних для продажу призначено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Даний субрахунок входить до рахунка 28 «Товари», на якому здійснюють облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Проте бувають випадки, коли приймаються рішення про реалізацію активу, який уже перебував у експлуатації і не є придбаним саме з метою його подальшої реалізації. Певні незручності у веденні бухгалтерського обліку зумовлюються також тим, що деякі підприємства використовували 286 субрахунок для обліку транспортно-заготівельних витрат чи товарів, призначених для експорту.

Дерун І. А. [2] вважає необхідним необоротні активи, утримувані з метою продажу, відображати на рахунку 109 «Інші основні засоби», В. С. Терещенко та І. В. Перепелиця [10]

пропонують використовувати для цих цілей рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» та відкривати до нього субрахунок 185 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Відрізняється позиція А. А. Міхненко [4], яка пропонує застосовувати 29 рахунок, тобто рахунок 2 класу – оборотних активів, на відміну від попередніх авторів, які не виходили за рамки необоротних активів та продовжували поєднувати необоротні активи, утримувані з метою продажу з об'єктами, методологію обліку яких прописано П(С)БО 7 «Основні засоби». При цьому наведене автором обґрунтування використання одного вільного рахунку другого класу Плану рахунків саме для цих цілей недостатньо вагоме.

Аналогічні дискусійні питання виникають щодо правильності відображення реалізації таких активів на рахунках 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» та 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». Зазначені субрахунки використовуються для відображення операцій, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, а будь-які операції пов'язані з необоротними активами, відносяться до інвестиційної. М. В. Єрмолаєва та Ю. Д. Скиданенко [9], І. А. Дерун [2], В. В. Браво [1] дійшли згоди щодо необхідності відкоригувати методику обліку доходів та витрат при реалізації необоротних активів, утримуваних з метою продажу.

Також залишається невирішеною проблема документального відображення переведення необоротних активів до груп вибуття. Дискусійні питання, які виникли навколо практичного застосування П(С)БО 27, потребують додаткових досліджень.

Науковці висловлюють думку щодо сутності окремих елементів Балансу, а саме: 3-й розділ активу «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» й 4-й розділ пасиву «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття». Зроблений нами аналіз цієї думки свідчить про хибне місце розташування названих елементів в сучасному вітчизняному Балансі. На цьому аспекті проблеми ми зосередили своє дослідження.

Мета статті полягає в тому, щоб дослідити сутність та структуру Балансу; розглянути обґрунтованість виокремлення вище зазначених його розділів, визначитись з причинами змін у формі №1 та розглянути їх наслідки.

Виклад основного матеріалу. На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку визначення Балансу та вимоги до його складання, як елемента фінансової звітності, наведено в Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6]. Згідно з п.3 Н(С)БО 1 «Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал» [6]. З лютого 2013 року усі вимоги до основних форм фінансових звітів прописані Н(С)БО 1.

Н(С)БО 1, на відміну від раніше діючих стандартів, жорстко не регулює формат складання Балансу, а лише містить ряд мінімальних вимог до статей, які обов'язково повинні бути включені до його складу. Детальний аналіз змісту Балансу (рис. 1) показав, що загальні підходи до його побудови збереглися: активи відображаються в порядку росту їх ліквідності, а пасив побудовано за принципом терміну, на який надається право на актив: право власності (1 розділ), довгострокове (2 розділ), короткострокове (3,4 розділи). Встановлено, сама форма стала меншою. Коди рядків – чотиризначні. Як заповнювати кожен рядок форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» докладно визначено у розділі II «Зміст статей балансу» Методичних рекомендацій [5].

Порівняння побудови Балансів 2012 р. та 2013 р. (рис. 1) вказує, що форма значно змінилася. Так, актив балансу за 2012 рік складався з таких трьох розділів: I «Необоротні активи», II «Оборотні активи», III «Витрати майбутніх періодів».

Сучасний баланс має наступні три розділи активу:

I «Необоротні активи»;

II «Оборотні активи»;

III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття».

Зміни в розділах носять об'єднаний характер. Так, наприклад, вартість довгострокових біологічних активів наводиться одним рядком, тоді як у попередньому Балансі для них було відведено три: залишкова (справедлива), первісна вартість та накопичена амортизація. Вартість усіх запасів також наводиться одним рядком, тоді як раніше у Балансі окремо відобра-

жали виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію, товари. Не розшифровується за видами й дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи та послуги.

	2012 рік		2013 рік	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
Розділи	I. Необоротні активи	I. Власний капітал	I. Необоротні активи	I. Власний капітал
	II. Оборотні активи	II. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	II. Оборотні активи	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення
	III. Витрати майбутніх періодів	III. Довгострокові зобов'язання	III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	III. Поточні зобов'язання і забезпечення
		IV. Поточні зобов'язання		IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
		V. Доходи майбутніх періодів		

Рис 1. Порівняння розділів балансів за 2012 і 2013 рр. [авторська розробка].

На наш погляд, є обґрунтованою зміна, згідно з якою витрати майбутніх періодів розкриваються замість окремого розділу активу як складова оборотних активів. Треба зазначити, що такий підхід існував до регламентування форми Балансу П(С)БО.

Але викликає сумнів щодо необхідності виокремлення в третьому розділі активу необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття. Їх місто в Балансі є суперечливим, навіть з причини того, що таке відображення не відповідає принципу побудови Балансу за збільшенням ліквідності. Тому питання відображення необоротних активів, утримуваних для продажу у III розділі активу Балансу потребує перегляду.

Для встановлення місця перебування цього елемента активів розглянемо їх сутність.

Згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [8] передбачено виділення в окрему класифікаційну групу тих необоротних активів та груп вибуття, балансову вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу (а не шляхом подальшої експлуатації). Ці активи включають ознаки необоротних активів, а мета надходження – продаж.

Згідно з п.1 розділу 2 П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу в разі, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості [8].

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це зумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

У самих обставинах визнання необоротного активу, утримуваного для продажу, є такі протиріччя: чому не можна отримувати економічні вигоди й від використання активу за призначенням й одночасно від його продажу, якщо таке станеться, як обліковувати такий актив – як необоротний актив, чи як необоротний актив, утримуваний для продажу?

Стандарт не надає класифікації необоротних активів, утримуваних з метою продажу, не вказується й перелік усіх груп вибуття. Стандарт лише перелічує активи, які не можуть бути необоротними активами, утримуваними з метою продажу.

Стандарт настановляє на думку, що операції з необоротними активами, утримуваними для продажу, та припинена діяльність – це винятково операційна діяльність. Але, відомо, що операційна діяльність визначається статутом, при цьому придбання, перепродаж необоротних активів, груп вибуття складно виокремити від інвестиційної діяльності.

Суперечливі норми стандарту та відсутність окремих тлумачень, відсутність класифікації необоротних активів, утримуваних з метою продажу, призвела до низки непорозумінь в методології їх обліку.

Щоб правомірно відображати вказані активи у формі Балансу необхідно, перш за все, визначитись з рахунками для їх обліку.

Планом рахунків [7] для обліку вказаних об'єктів рекомендовано застосовувати субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» до рахунку 28 «Товари».

Деякі науковці (В. В. Браво, І. А. Дерун, А. Г. Швець) вважають, що таке віднесення непоточних активів, утримуваних для продажу до товарних запасів, є суперечливим, тому що в Інструкції про застосування Плану рахунків [3] зазначено, що на рахунку 28 «Товари» здійснюють облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Тому таке визначення не можна застосовувати до операцій переведення основних засобів зі складу необоротних активів до складу оборотних. Але, варто зазначити, що необоротні активи можуть надходити на підприємство з метою їх використання в операційній діяльності, які згодом можуть бути продані (не є придбаними для негайного продажу). Тому обліковувати основні засоби як запаси окремі вчені вважають необґрунтованим. Для відображення зазначених активів пропонується використовувати субрахунок 109 «Інші основні засоби» [1, 2, 11].

Інші вчені (В. С. Терещенко, І. В. Перепиліцина) пропонують обліковувати необоротні активи, які підлягають продажу на субрахунку 185 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» до рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» [10].

На думку А. А. Міхненко щодо ведення обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, на рахунку 29, при цьому назвавши його «Оборотні активи, утримувані для продажу» [4].

Щоб не порушити логіки П(С)БО 27, у тому числі пункту 8, згідно з яким регламентовано обліковувати необоротні активи, утримувані з метою продажу, як запаси, вважаємо доцільним використовувати рахунок 28 субрахунок «Необоротні активи, утримувані з метою продажу» для їх обліку. Проте вважаємо необхідним доповнити стандарт інформацією щодо класифікації таких активів та груп вибуття й прописати методологію обліку у разі, якщо актив не був реалізований протягом року, чи операційного циклу, якщо він більше року.

Аналізуючи вищенаведене, ми підкреслюємо недоцільність виділення необоротних активів, утримуваних для продажу окремим III розділом активу Балансу і пропонуємо врахувати ці активи у II розділу активу Балансу окремим рядком, наприклад, 1115.

Стосовно пасиву Балансу, то натеper він складається з чотирьох таких розділів:

I «Власний капітал»;

II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» (замість колишніх розділів II «Забезпечення таких витрат та платежів» і III «Довгострокові зобов'язання»);

III «Поточні зобов'язання і забезпечення» (замість розділу «Поточні зобов'язання»);

IV «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття». Раніше ця інформація відображалась окремим рядком розділу III «Довгострокові зобов'язання», або розділу IV «Поточні зобов'язання» у залежності від терміну погашення заборгованості.

Статті власного капіталу змінили свою назву. Тепер статутний та пайовий капітал називається як Зареєстрований. Дооцінку капіталу виділяють у окремий рядок, а інші види додаткового капіталу об'єднують в один рядок. Статті колишнього другого розділу «Забезпечення таких виплат і платежів» залежно від виду забезпечень розділили на довгострокові та поточні. Різні види поточної кредиторської заборгованості відкоригували. Колишній розділ V «Доходи майбутніх періодів» також долучений до поточних зобов'язань. Указані зміни пасиву

ву ми оцінюємо як позитивні, такі, що приводять у відповідність форму фінансової звітності № 1 з нині діючими нормативними актами.

Стосовно IV розділу «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття», то виходячи з їхньої сутності вони є зобов'язаннями для обліку яких передбачено II розділ пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» та III розділ пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення», критерієм розподілу заборгованості є термін її погашення. Тому було цілком логічно відобразити зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, у відповідних розділах пасиву балансу. Запропоновані зміни структури Балансу дозволять зробити її більш логічною, послідовною за своєю побудовою та інформативною.

Висновок. Проведений аналіз дозволив дійти висновків про те, що в результаті аналізу постало питання логічності відокремлення III розділу активу Балансу та IV розділу пасиву Балансу. Задля більш послідовної побудови Балансу для відображення інформації про необоротні активи, утримувані для продажу та зобов'язань, пов'язаних з ними, запропоновано не виділяти окремих розділів, а інформацію надавати в активі відповідно принципу його побудови – за збільшенням ліквідності активів, у пасиві – відштовхуючись від терміну погашення заборгованості, що виникла.

Саме на вдосконалення структури та змісту Балансу повинні бути спрямовані подальші дослідження, адже від цього залежить забезпеченість користувачів об'єктивною інформацією про фінансовий стан підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень.

Надалі мають бути у П(С)БО 27 уточнені визначення необоротних активів, утримуваних для продажу, надана їх класифікація, приведена у відповідність форма балансу в активах за принципом збільшення ліквідності, в пасиві – за терміном, на який виникає право на майно (постійне, довгострокове, короткострокове), уточнена методологія обліку вибуття необоротних активів, утримуваних для продажу. Також треба розробити рекомендації щодо документального забезпечення операцій з необоротними активами, утримуваними з метою продажу.

Література

1. Браво В. В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / Браво В. В. // Збірник міжнародної практичної конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки». – Луцьк: ЛНТУ, – 2010. – С. 352–353.
2. Дерун І. А. Удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів на основі його гармонізації / І. А. Дерун // Вісник Житомирського державного технологічного ун-ту: економічні науки. – 2009. – № 4 (50). – С. 40–42.
3. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] // zakon.rada.gov.ua.
4. Міхненко А. А. Методичні суперечності стосовно аспектів обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в умовах національної облікової практики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/1352/>.
5. Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 №433 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/npsbu1/>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, зі змінами і доповненнями: [Електронний ресурс] // zakon.rada.gov.ua.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: затв. Наказом МФ України від 7.10.2003 р. № 617 [Електронний ресурс] // zakon.rada.gov.ua.
9. Скиданенко Ю. Д., Єрмолаєва М. В. Особливості обліку та відображення у звітності необоротних активів, утримуваних для продажу / М. В. Єрмолаєва, Ю. Д. Скиданенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/.../109.pdf
10. Терещенко В. С. Суперечності у проблемі питання обліку необоротних активів, утримуваних для продажу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=19321>.
11. Швець А. Г. Облік необоротних активів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/63529.doc.htm.

Стаття надійшла до редакції 15.04.2014 р.