

УДК 657.1

Писаренко Т.М., к.е.н., доцент
 Pisarenko T., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
<https://orcid.org/0000-0001-5018-0546>

Кулинич М.Б., к.е.н., доцент
 Kulynych M., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
<http://orcid.org/0000-0001-9024-2924>

ЗМІНА СУТНОСТІ, ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ЗМІСТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ В ІСТОРИЧНІЙ РЕТРОСПЕКТИВІ

*Луцький національний технічний університет
 Волинський національний університет імені Лесі Українки*

Метою написання статті є висвітлення історії зміни балансу, як форми фінансової звітності; визначення сутності, призначення і змісту балансу у різні періоди розвитку облікової науки.

У стародавні часи баланс був основним звітним документом, призначеним задовольняти інформаційні потреби різних користувачів звітності. Баланс виконував інформаційну та контрольну функції.

Більш зрозуміле для бухгалтера поняття балансу сформувалося у другій половині XV століття з появою праці Луки Пачолі «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення», а саме XI трактату цієї книги, що має назву «Про рахунки та записи» (1494 р.).

Як свідчать переклади праць науковців періоду XV-XVIII ст., баланс представляв собою інвентаризаційний опис майна в активі, який був тотожним до загальної величини капіталу.

Протягом XVIII-XIX ст. відбувалися промислові революції, які вплинули на методику обліку всіх господарських операцій та методику складання балансу. У науковому середовищі тривала полеміка між прихильниками статичного та динамічного балансу.

Щодо змісту і призначення балансу в Україні у XX-XXI ст., то тут варто виділити період соціалістичної України у складі Радянського Союзу і період незалежної України.

Баланс був, є і буде основною формою фінансової звітності. Це важливий звіт про фінансове становище підприємства, зафіксоване станом на певний часовий момент, визначений діючим законодавством або потребами власників бізнесу. Баланс, складений на певну дату є статичним, але він виступає результатом динамічних процесів, що відбуваються у господарському житті підприємства. Найдрібніша господарська операція змінює стан статей балансу. Динамічні зміни статей балансу дають можливість аналізувати тенденції розвитку підприємства і передбачати економічний ріст чи можливий економічний крах бізнесу та приймати необхідні управлінські рішення. Саме ці моменти у подальшому зумовлюватимуть необхідність змін у структурі балансу та методиці його складання.

Ключові слова: баланс, бухгалтерський баланс, статичний баланс, динамічний баланс, актив, пасив, стаття балансу.

CHANGE OF ESSENCE, PURPOSE AND CONTENT OF THE ACCOUNTING BALANCE IN THE HISTORICAL RETROSPECTIVE

*Lutsk National Technical University
 Lesya Ukrainka Volyn National University*

The purpose of writing the article is to cover the history of changes in the balance sheet as a form of financial reporting; determining the nature, purpose and content of the balance in different periods of development of accounting science.

In ancient times, the balance sheet was the main reporting document designed to meet the information needs of various users of reporting. The balance performed information and control functions.

A more understandable concept of balance for the accountant was formed in the second half of the fifteenth century with the appearance of the work of Luca Pacioli «The sum of arithmetic, geometry, the doctrine of proportions and relations», namely the XI treatise of this book entitled «On Accounts and Records» (1494).

According to translations of works of scientists of the XV-XVIII centuries, the balance sheet was an inventory of property in the asset, which was identical to the total amount of capital.

During the XVIII-XIX centuries there were industrial revolutions, which influenced the method of accounting for all business transactions and the method of drawing up a balance sheet. In the scientific community, the controversy between supporters of static and dynamic balance continued.

As for the content and purpose of the balance in Ukraine in the XX-XXI centuries, it is worth noting the period of socialist Ukraine as part of the Soviet Union and the period of independent Ukraine.

The balance sheet has been, is and will be the main form of financial reporting. This is an important statement of the financial position of the enterprise, recorded as of a certain point in time, as determined by applicable law or the needs of business owners. The balance sheet drawn up on a certain date is static, but it is the result of dynamic processes occurring in the economic life of the enterprise. The smallest business transaction changes the state of balance sheet items. Dynamic changes in balance sheet items make it possible to analyze trends in enterprise development and predict economic growth or possible economic collapse of the business and make the necessary management decisions. These points in the future will necessitate changes in the structure of the balance sheet and the method of its compilation.

Key words: balance, accounting balance, static balance sheet, dynamic balance sheet, asset, liability, balance sheet item.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями.

Термін «баланс» використовується як в обліковому середовищі, так і в повсякденному спілкуванні. Власне використання цього терміну застосовується у тих випадках, коли в розмові хочуть акцентувати увагу на рівності та співставності величин. В економічному середовищі відомими є поняття торгівельного, платіжного міжгалузевого балансів, балансу матеріальних і трудових ресурсів та інших видів балансів. Поняття балансу, як системи рівності та узгодженості відповідних показників в економічному середовищі, використовується у вигляді вихідної точки для прогнозування діяльності як окремого суб'єкта господарювання, так і цілої галузі. Але першоджерелом всіх цих прогнозів виступає статичний бухгалтерський баланс результатів діяльності окремої господарюючої одиниці.

Оскільки баланс інформує користувачів про досягнуті результати господарської діяльності бізнесу, то важливим є його наповнення. Власне наповнення балансу різними статтями у різні історичні періоди і було предметом для дискусій у середовищі науковців.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питання сутності балансу та методики його заповнення висвітлені у численних працях вітчизняних та зарубіжних науковців у різні історичні періоди. Серед науковців XV-XVIII ст. слід згадати праці Венедикта Котрулі, Луки Пачолі [1], Альвизе Казанова, А. ді Піетро, Людовіко Флорі, Яна Імпіна, Бертрана Франсуа Баррема, Мат'є де ла Порта, Жака Саварі [2]. XIX-XX ст. подарувало нам праці Іогана Фрідріха Шера, Вальтера Ле Кутра, Ейгена Шмаленбаха [2]. Сучасні українські науковці також досліджували питання сутності, порядку складання балансу. Варто згадати праці: Бутинця Ф.Ф. [3], Вериги Ю.А. [4], Гольцової С.М. [5], Грачової Р.Є. [6], Кулик В.А. [7] та інших. Не зважаючи на значну кількість наукових праць, дію національних та міжнародних стандартів обліку, питання щодо змісту балансу залишається актуальним і сьогодні. Власне національні та міжнародні стандарти обліку можуть бути змінені у будь-який час, якщо таких змін потребуватимуть економічні реалії суспільного життя. Подібні зміни призведуть до зміни змісту бухгалтерського балансу.

Історичний шлях розвитку обліку безпосередньо вплинув на зміст балансу. Сучасність, яка через певний проміжок часу стане історією, без сумніву, вплине на майбутній вигляд балансу. Саме тому історія зміни сутності, призначення, змісту балансу є і буде завжди актуальною темою для дослідження.

Цілі статті. Метою написання статті є висвітлення історії зміни балансу, як форми фінансової звітності; визначення сутності, призначення і змісту балансу у різні періоди розвитку облікової науки.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

На думку науковців життя на планеті Земля зародилося орієнтовно 4,5 млрд. років тому. Тривали довгі роки перетворення живої істоти у людину, наділену свідомістю та розумом. Змінювався побут людини, розвивалася господарська діяльність. Загальний

людський розвиток (розвиток виробничих та торгівельних відносин, розвиток землеробства) зумовив появу різних та чисельних об'єктів майна, яке потребувало контролю за його станом. Власники майна шукали різні інструменти контролю за наявним майном. Власне баланс і виступав тим контролюючим інструментом.

Так, Китай, облік в якому виник понад 8000 років тому, прославився балансом матеріальних ресурсів [1]. Облік матеріалів вівся у трьох відділах. В основі обліку лежала балансова рівність руху матеріальних цінностей, так званий матеріальний баланс. Формула матеріального балансу:

$$\Pi - B = Z_k - Z_p, \quad (1)$$

де Π – прихід матеріальних цінностей;

B – видаток матеріальних цінностей;

Z_k – кінцевий залишок матеріальних цінностей;

Z_p – початковий залишок матеріальних цінностей.

Для нас більш звичною є сучасне рівняння розрахунку кінцевих залишків по всіх матеріальних рахунках:

$$Z_p + \Pi - B = Z_k \quad (2)$$

У стародавній Греції складалася звітність за державними доходами та видатками, яку можна розглядати як своєрідний баланс держави. Розвиток господарської діяльності зумовив потребу її нормативної регламентації, що було зроблено тодішнім правителем Зеноном. Історики стверджують, що реформа Зенона зумовила складання звітності за видами господарської діяльності [8]. Цей факт вказує на виникнення прототипу сучасного балансу промислового підприємства.

У Стародавньому Римі ще в I-II ст. до н.е. складали баланс як всієї країни, так і окремих провінцій. Фактично той баланс був аналогом сучасного державного та місцевих бюджетів [8].

Отже, у стародавні часи чітко прослідковується сутність балансу, як основного звітного документу, призначеного задовольняти інформаційні потреби різних користувачів звітності.

Сутність балансу визначала його функції. У стародавні часи баланс виконував інформаційну та контрольну функції. До виникнення подвійного запису було ще багато років, тому ознака балансової рівності, яка є визначальною у сучасному балансі, не була характерною для стародавньої звітності.

Більш зрозуміле для бухгалтера поняття балансу сформувалося у другій половині XV століття з появою праці Луки Пачолі «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення», а саме XI трактату цієї книги, що має назву «Про рахунки та записи» (1494 р.).

Складання балансу у XV-XVIII ст. мало певні особливості:

- відсутність чіткості у визначенні звітного періоду, нерегулярність складання звітності (один раз на рік, один раз на п'ять років, по завершенні однієї господарської операції);
- інколи перед формуванням балансу проводилася інвентаризація майна;
- різниця між дебетовими і кредитовими оборотами математично розраховувалася і списувалася на прибутки або збитки;
- відсутнє узагальнення аналітичних рахунків за синтетичними рахунками, що призводило до суттєвого збільшення статей балансу.

Як свідчать переклади праць науковців періоду XV-XVIII ст. баланс представляв собою інвентаризаційний опис майна в активі, який був тотожним до загальної величини капіталу.

Цікавим є той факт, що деякі тогочасні науковці розглядали баланс як окремий рахунок, який використовували при введенні початкових і кінцевих залишків. Така пропозиція була ініційована А. Казанова як альтернатива відкриття рахунків через рахунок «Капітал», описана у знаковій праці Л. Пачолі [2].

Отже, складання балансу, як форми звітності періоду XV-XVIII ст. базувалося на таких елементах методу бухгалтерського обліку: документування; інвентаризація; оцінка; рахунки; подвійний запис. Згадані вище елементи обліку свідчать про сформованість облікової системи того періоду і загальну відповідність сучасному методу ведення обліку.

Протягом XVIII-XIX ст. відбувалися промислові революції. Наслідками таких революцій були механізація виробничо-господарської діяльності, зростання обсягів промислового виробництва, зростання рівня життя населення. Крім того, відбувалися зміни у соціально-політичному житті всіх країн, які поступово змінювали соціально-економічну формацію суспільства. Кінець XIX-го століття призвів до утвердження буржуазного суспільства з двома визначальними верствами: підприємці-капіталісти та наймані працівники. Ці зміни вплинули на методику обліку всіх господарських операцій та методику складання балансу.

У науковому середовищі тривала полеміка між прихильниками статичного та динамічного балансу. Найбільш яскраві теорії балансового узагальнення облікової інформації висвітлені у працях німецьких науковців. Основні підходи провідних німецьких науковців XIX-XX-го ст. наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Основні підходи провідних німецьких науковців XIX-XX-го ст.
до методики складання балансу*

Науковець	Основні наукові погляди	Період
М. Берлінер	Прихильник статичного балансу. Економічне сприйняття балансу, суть якого у наступному: актив – це майно підприємства, пасив – це питома вага розподілу майна підприємства	1893
Г. Нікліш	Прихильник статичного балансу. Баланс – це перетворений інвентар (актив), пасив містить рахунки власника і кредиторів	1911
Г Хольцер	Прихильник статичного балансу. Баланс – це дві окремі групи рахунків, рівні за сумою. Є два ряди рахунків: майна і капіталу. Рахунок «Прибутки» і «Збитки» є субрахунком рахунку «Капітал»	1936
В. Ле. Кутр	Прихильник статичного балансу. Баланс відображає актив і пасив підприємства у стані моментального спокою. Кожна стаття бухгалтерського балансу повинна відповідати своєму рахунку в Головній книзі. Структура активу балансу (п'ять розділів): основні та оборотні засоби (розміщуються за принципом спадання ліквідності); страховий капітал (засоби, які не мають прямого відношення до господарської діяльності); засоби, вкладені в соціально-культурну сферу; засоби, вкладені в сферу управління; засоби, які не використовуються на підприємстві. Структура пасиву балансу: власні засоби; кредиторська заборгованість; прибуток. Визначив принципи складання балансу: ясність і правдивість	1938
Е. Шмаленбах	Прихильник динамічного балансу. Баланс відображає не стан господарських засобів і їх джерел, а рух господарських засобів і їх джерел. Актив – це грошові кошти і витрати, які не стали ще доходами. Пасив – доходи, які ще не стали витратами. Розділи активу: витрати, які ще не затрати (придбання матеріалів); витрати, але не надходження коштів (дебіторська заборгованість); цінності, які стануть затратами (напівфабрикати); цінності, які стануть доходами; готівка (гроші в касі і на розрахунковому рахунку). Розділи пасиву: затрати, які ще не витрати (заборгованість постачальникам, по заробітній платі, інша кредиторська заборгованість); надходження, але ще не витрати (позики); затрати, які стануть цінностями (резерви); доходи, які стануть цінностями (одержані аванси); капітал	1926
Е. Косіоль	Прихильник динамічного балансу. Актив і пасив є результатом руху вартості у процесі руху капіталу. Баланс виступає способом періодичного визначення результату господарської діяльності. Запропонував спрощену структуру активу і пасиву балансу. Розділи активу балансу: готівка, дебітори, запаси, витрати. Розділи пасиву балансу: кредитори, резерви, прибуток	1940
В. Ригер	Автор номінального балансу. Баланс є виключно фінансовим документом. Предмет обліку – рух грошей у господарському процесі. Основною метою господарського процесу є отримання прибутку. Немає потреби обліковувати основні засоби, безкоштовно надане майно. Обліку підлягає те майно, за яке заплачено грошові кошти	1928

*Складено на основі [2]

Е. Шмаленбах розробив ґрунтовну теорію динамічного балансу. Ним була описана формула кругообігу промислового капіталу у розрізі різних фаз, яка починалася з одного обсягу грошових коштів і закінчувалися іншим обсягом таких коштів. Фактично це були ті висновки і умови функціонування підприємницької структури, які актуальні й сьогодні. Власне баланс у Е. Шмаленбаха показував не стан господарських засобів та їх джерел, а рух засобів і джерел.

Отже, прихильники статичного балансу фіксували стан активів (майна) і джерел такого майна станом на певний період. Прихильники динамічного балансу розглядали баланс, як результат кругообігу капіталу. Всі ці підходи зумовлювали різні структурні розділи активу і пасиву балансу. Можна сказати, що у статичному балансі спостерігалася більша кількість статей в активі та пасиві.

Фактично прихильники обох напрямків формування балансу мали рацію. Тому, логічним було виникнення ідеї статико-динамічного балансу, який мав поєднати два протилежних бачення балансу. Авторство такого підходу до формування і читання балансу належить німецькому науковцю Ф. Шмідту. У 20-х роках ХХ-го ст. Ф. Шмідт стверджував, що статичний баланс відображає реальний стан речей на визначений момент. Бухгалтерський облік фіксує різні господарські операції та виступає динамікою на шляху до формування статичного балансу. Цими висновками Ф. Шмідт чітко зазначав зв'язок статистики та динаміки облікового процесу. Він стверджував, що статистичний баланс, який складений з урахуванням динамічного руху капіталу, є джерелом аналізу тенденцій розвитку господарюючих суб'єктів. Для поглиблення такого аналізу Ф. Шмідт пропонував складати щоденний баланс, оскільки грошових коштів завжди не вистачає, а їхня купівельна вартість постійно змінюється.

Поступово науковці різних країн зрозуміли необхідність вдосконалення і розвитку методики складання балансу. Однією з причин подальшого вдосконалення цієї методики був той факт, що в активі балансу відображається різне майно. Єдиним способом узагальнення інформації про наявне майно є спосіб його оцінки. Фактично основне призначення балансу, яке полягало в наданні власникам і різним користувачам (чітко визначеним у правовому полі) інформації про стан майна та джерел його отримання, зумовило розвиток теорії оцінки і калькулювання майна господарюючих суб'єктів.

Щодо змісту і призначення балансу в Україні у ХХ-ХХІ ст., то тут варто виділити період соціалістичної України у складі Радянського Союзу і період незалежної України.

Баланс України у складі Радянського Союзу відображав в активах вартість всього соціалістичного майна, а в пасивах – фонди одержання такого майна. Фондовий облік, який був наслідком тотального домінування єдиної державної форми власності, проіснував до 1991 року і ще певний період часу після проголошення незалежності України. Існування такого обліку втратило свою логічність, оскільки після 1991 року відбулася руйнація старої суспільно-економічної формації і виникли інші соціально-економічні орієнтири розвитку держави. Власне поява різних форм власності перекреслила логічність існування фондового обліку та відповідно відображення у балансі фондових джерел отримання активів підприємства. Дискусії навколо вектору розвитку облікової системи України тривали протягом 1991-1998 років і завершилися прийняттям Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою КМУ від 28.10.1998 р. № 1706 [9].

Наказ МФУ від 31.03.1999 р. № 87 запровадив дію НП(с)БО 2 «Баланс» [10]. Цим документом було визначено призначення балансу, структуру і порядок його заповнення виходячи з норм міжнародних стандартів обліку. Реформаційні процеси в обліку зумовили чергові зміни українського балансу. Мова йде про наказ МФУ від 02.07.2013 р. № 73, відповідно до якого баланс – «звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал» [11].

Висновки. Баланс був, є і буде основною формою фінансової звітності. Це важливий звіт про фінансове становище підприємства, зафіксоване станом на певний часовий момент, визначений діючим законодавством або потребами власників бізнесу. Баланс, складений на певну дату є статичним, але він виступає результатом динамічних процесів, що відбуваються у господарському житті підприємства. Найдрібніша господарська операція змінює стан статей балансу. Динамічні зміни статей балансу дають можливість аналізувати тенденції розвитку підприємства і передбачати економічний ріст чи можливий економічний крах бізнесу та приймати необхідні управлінські рішення. Саме ці моменти у подальшому зумовлюватимуть необхідність змін у структурі балансу та методиці його складання.

Список бібліографічного опису:

1. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник/ 2-ге вид. виправ. і доповн. Київ: Знання, 2009. 278 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Житомир : ЖІТІ, 1999. 928 с.
4. Верига Ю.А. Історичний аспект розвитку балансу та використання його в аудиті // Вісник Тернопільської академії народного господарства. 2002. № 3. С. 152-154.
5. Гольцова С.М., Плікус І.І. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування). К. : Центр навчальної літератури, 2004. 292 с.
6. Грачова Р.Є. Практичне балансознавство. К. : Галицькі контракти. 2003. 272 с.
7. Кулик В.А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. 186 с.
8. Пасько Т.О. Історія бухгалтерського обліку [Текст] : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. Суми: ВТД «Університетська книга», 2009. 141 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/141455185.pdf> (дата звернення 29.09.2021).
9. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF#Text> (дата звернення 29.09.2021р.).
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99#Text> (дата звернення 29.09.2021р.).
11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», наказ МФУ від 02.07.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 23.06.2021р.).

References

1. Ostapuk M.Ya., Luchko MR, Dankiv J.Ya. History of Accounting: Textbook / 2nd ed. corrections. and add. Kyiv: Znannia, 2009. 278 p.
2. Sokolov Ya.V. Accounting: from the origins to the present day: Textbook. manual for universities. M. : Aucit, UNITI, 1996. 638 p.
3. Butynets FF History of accounting. Zhytomyr: ZHITI, 1999. 928 p.
4. The Yu.A. Historical aspect of balance sheet development and its use in audit // Bulletin of the Ternopil Academy of National Economy. 2002. № 3. S. 152–154.
5. Goltsova SM, Plikus II Reporting of enterprises (financial, statistical, consolidated and to social and pension insurance funds). K.: Center for Educational Literature, 2004. 292 p.
6. Grachova RE Practical balance studies. K. : Galician contracts. 2003. 272 p.
7. Kulik VA Balance sheet: past, present, future: Monograph. Poltava: RVV PUET, 2010. 186 p.
8. Pasko TO History of accounting [Text]: teaching method. manual for self. studied dist. Sumy: VTD «University Book», 2009. 141 p. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/141455185.pdf> (accessed 29.09.2021).
9. Program of reforming the accounting system with the application of international standards, approved by the resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 28.10.1998 № 1706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF#Text> (application date 29.09.2021).
10. Regulation (standard) of accounting 2 «Balance Sheet», approved by the order of the IFI from 31.03.1999 № 87. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99#Text> (date appeal 29.09.2021).
11. On approval of the National Regulation (standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting», IFI order of 02.07.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (appeal date 23.06.2021).

Дата подання публікації 15.10.2021р.