

гального чи регіонального масштабу. І цим займається уже спеціальна наука статистика.

Разом з тим, бухгалтерський облік не може бути обмежений лише записами задля формування даних про минуле у статистиці чи в динаміці. Його дані повинні бути проаналізованими, а у разі потреби — доповненими з метою правильної інтерпретації та раціонального використання. Аналітична функція створює можливість на основі показників обліково-аналітичної системи виявити та дослідити справи, а відтак прийняти швидке рішення для усунення їх недоліків, як у письмовому вигляді на майбутнє, так і безпосередньо в процесі функціонування у реальному масштабі часу. Для реалізації цієї функції не достатньо встановити факти. Слід вивчити причини певних станів і подій і розробити дієві заходи в діяльності задля усунення негативного впливу на кінцевий результат діяльності.

Ще одна важлива функція обліку — доказова. Її прояв — процес збереження та архівування бухгалтерських даних і документів за визначений період. Це дозволяє у визначеному законом порядку контролюючим органам здійснити перевірку з метою встановлення дотримання правових норм, сплати податків, дотримання фінансової дисципліни, бюджетного законодавства.

Слід вказати потребу формувати та використовувати висновки про доцільність та ефективність господарських операцій, процесів, формування стратегій. Це досягається за рахунок оціночної функції бухгалтерського обліку. Її прояв залежний від використання економіко-математичних методів і побудови АРМБ, що потребує додаткових досліджень стосовно фінансового менеджменту, прогнозування, системи матриць, лінійних рівнянь, квантових методів та економіки.

УДК 657

Олександр Малишкін,
д.е.н., професор, аудитор,
в.о. зав. кафедри обліку і оподаткування,
Київська державна академія водного транспорту

НАСКІЛЬКИ УКРАЇНСЬКИЙ БАЛАНС ВІДРІЗНЯЄТЬСЯ ВІД ЄВРОПЕЙСЬКОГО ?

Формати балансу. Формати горизонтальної та вертикальної розбивки балансу за нормативами ЄС відповідно до статті 10 Директиви 2013/34/ЄС (далі — Директива 34) наведено у додатках III і IV до цієї Директиви.

Норми статті 9 Директиви 34 дозволяють країнам-членам: детальнішу розбивку статей за умов дотримання встановленого формату; додавання проміжних підсумків і нових статей; адаптацію формату, номенклатури і термінології статей, позначених арабськими цифрами, безпосередньо на підприємствах; об'єднання статей, якщо їхня сума не є значною. При цьому мають подаватися пояснення в примітках до фінансової звітності. Разом з тим, коли фінансова звітність надається в електронній формі, держави-члени можуть обмежити можливості підприємства відхилятися від затверджених форматів. Отже, перша відмінність — застосування одного з двох форматів подання звіту — горизонтального або вертикального; перелік статей євробалансу горизонтального і вертикального форматів по більшості позицій є ідентичними.

Методика відображення статей. Методичні підходи до відображення статей у Директиві описані не надто детально. Певні циркуляри закладені у нормах статті 12 «Особливі положення відносно окремих статей», у якій наведено вимоги до розкриття основних засобів, нематеріальних активів, запасів, власних акцій, резервів на покриття зобов'язань. При цьому простежується позиція «найменшої вартості» відображення активів шляхом коригувань у бік зменшення їх первісної або переоціненої вартості. Така позиція відповідає нормам МСБО/МСФЗ, тому в практиці, вочевидь, для детальнішого аналізу інформації слід керуватися положеннями міжнародних стандартів. На цьому тлі викликає здивування дозвіл на використання в обліку запасів методу ЛІФО (LIFO), який в умовах інфляції дає протилежний результат по вартості запасів, до того ж виключений з МСБО 2. Отже, в методичному аспекті Директива 34 надає лише загальні напрями відображення статей у балансі і в примітках до цього.

Результати трансформації українського балансу. Нами проведено експеримент з трансформації статей українського балансу за формою № 1 до норм Директиви 34. Ми намагалися дати відповідь на питання: суми яких рядків українського балансу можливо використати при заповненні євро балансу за горизонтального та вертикального форматів, а які потребують додаткової обробки.

Процес трансформації балансів розглядався з двох позицій — технічної і змістовної. Технічно це досягається двома прийомами: заповненням і підсумовуванням аналогічних за назвою і змістом рядків активу і пасиву. З цією метою у практиці доцільно складати трансформаційну таблицю.

Змістовна частина полягає у процесі ідентифікації сутностних критеріїв аналогічних статей євробалансу і українського балансу та знаходження місця «не традиційним» статтям.

З аналізу результатів трансформації вбачається, що з точки зору будови для більшості статей українського балансу знаходяться аналоги у євроформаті. Проте, спостерігаються окремі відмінності. Зокрема, у євроформаті:

- розділи активу і пасиву вертикального формату нумеруються роздільно однаковими літерами А, В, С, D — по 4 розділи. Розділи вертикального балансу — суцільна нумерація від А до L (10 розділів). Різниця у 2 розділи пояснюється тим, що в останньому окремо пронумеровані чисті оборотні активи (G) і підсумок активів за мінусом поточних зобов'язань (H);

- сплачений і не сплачений капітал відображаються окремо відповідно в пасиві (розділ А) і активі (розділ А) (в українському балансі — у пасиві);

- організаційні витрати представлено в активі окремо розділом В або у складі нематеріальних активів (підрозділ С1) (якщо національне законодавство це передбачає);

- у розділі С «Необоротні активи» більш аналітично представлені нематеріальні активи, основні засоби і фінансові активи;

- у розділі оборотних активів (підрозділ D) більш аналітично представлені запаси, дебіторська заборгованість, інвестиції;

- нерозкритою лишається кредиторська заборгованість з бюджетом, з органами соціального страхування і з оплати праці, які представлені окремо в балансі українського підприємства;

- у пасиві детальніші відображаються резерви, суми яких представлені в двох розділах євробалансу — А і В;

- на відміну від української практики в пасиві євробалансу окремим рядком відображають прибуток (збиток) за фінансовий рік. Аналогічно розкривається прибуток і в балансах окремих членів ЄС, зокрема, у Польщі.

Ми не використовували аналітичних даних базового підприємства, тому в результаті трансформації валюта українського балансу залишилась не змінною і вписалася у формат євробалансу. Можливо, за наявності більш детальної інформації, зокрема, про оцінку, знадобиться змінити суми окремих статей балансу. До речі, у євробалансі не передбачено тих рядків, до яких звикли в Україні — підсумок активу і пасиву. Такий підхід вписується в логіку Директиви 34 — подаються суттєві аспекти, технічні — на розгляд самого підприємства або національного законодавства. Ментальність вітчизняних бухгалтерів і користувачів балансу схильніша до останнього підходу.

Отже, в контексті суттєвості важливо спиратися на вимогу статті 24 Директиви 34: розкриття методів оцінки є одним з ключових елементів пояснень до фінансової звітності. Зокрема, це — підхід до оцінки різних статей балансу; декларація відповідності методів оцінки концепції безперервності діяльності; суттєвість зміни в прийнятих методах оцінки.

УДК 657.1

Наталія Малюга,
д.е.н., професор, завідувач кафедри
теорії бухгалтерського обліку,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

РОЗВИТОК ОБЛІКОВИХ ТЕОРІЙ

Теорія є найрозвиненішою формою наукового знання, яка дає цілісне відображення закономірних і суттєвих зв'язків певної області дійсності. Поняття «теорія» має різні значення: для протиставлення практиці або гіпотезі як неперевіреному знанню у формі припущення; узагальнення провідної практики, відображення її у мисленні шляхом відтворення реальної дійсності.

Роль теорії науки збільшується в міру її розвитку. Існує класичний приклад, що пояснює поступ теорій у природничих науках: Копернік подав першу картину світу; теорія механіки Ньютона не перекреслила, а поглинула модель Коперніка; пізніше механіка Ньютона (що отримала назву класичної) була поглинута спочатку загальною теорією відносності Ейнштейна, потім — квантовою механікою Лобачевского. Теорія бухгалтерського обліку розвивалася протягом кількох століть; у різних облікових теоріях, які в сукупності утворюють загальну теорію бухгалтерського обліку або його метатеорію, відображаються закономірній суттєві зв'язки господарських відносин, а також пояснюються, передбачаються та формуються тенденції облікової практики як сфери діяльності людини.

За твердженням проф. Я.В. Соколова, вперше бухгалтерський облік на теорію і практику розділив К.І. Арнольд (1814 р.) [1, с. 19]. Під теорією обліку розумілося «вміння складати рахунки, їх вести та переглядати», під практикою — «коло всіх належних справ до рахунків», перша виступає як «облікова наука», друга — як «облікова частина».