

Р. Романів

Генезис ролі активу в різних концепціях ...

УДК 657.6

JEL classification: M 40

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2019.03.140>

Ростислав РОМАНІВ,

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри обліку і оподаткування,

Тернопільський національний економічний університет,

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46020, Україна.

E-mail: rvg.rom@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0118-2865>

*Sine praeterita est hodie*¹

ГЕНЕЗИС РОЛІ АКТИВУ В РІЗНИХ КОНЦЕПЦІЯХ БАЛАНСОВИХ ТЕОРІЙ

Романів Р. Генезис ролі активу в різних концепціях балансових теорій. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. Вип. 3, С. 140 – 151. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2019.03.140>

Romaniv R. Henezys roli aktyvu v riznykh kontseptsiiakh balansovykh teorii [Genesis of the role of asset in different concepts of balance theories]. *The Herald of Ternopil National Economic University*, 2019, Vol. 3, 140 – 151. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2019.03.140>

Анотація

Вступ. Історія розвитку бухгалтерського обліку завжди напряму залежала від потреб користувачів такої інформації, які формували запити до бухгалтерської звітності, що була основою процесу прийняття управлінських рішень. Вказаний історичний процес сприяв появі різних балансових теорій, де активи підприємства відображались диференційовано як в розрізі суспільних запитів, так і окремих груп зацікавлених осіб. Саме розуміння діалектики формування таких запитів визначає процес відображення облікових об'єктів в цілому та активів підприємства зокрема

Мета статті. Метою статті є дослідження генезису балансових теорій та визначення переліку чинників, які здійснювали вплив на розуміння сутності активів підприємства. Історичний підхід до дослідження дає змогу визначити тенденції розвитку і прогнозувати формування підходів до складання балансу в майбутньому

Методи. Для досягнення зазначеної мети застосовувались загальнонаукові методи, що використовуються як на емпіричному, так і на теоретичному рівні дослідження. Методи аналізу застосовувались для порівняння визначення сутності

¹ Лат. Без минулого немає сьогодення.

© Ростислав Романів, 2019.

статичної та динамічної балансових теорій в різних наукових викладах. Історичний метод використовувався для розуміння логіки розвитку вказаних теорій. Методи моделювання та абстрагування застосовувались для розгляду різних ситуацій, пов'язаних з відображенням активів у різних теоретичних конструкціях балансу.

Результати. В статті розглянуто розвиток статичної та динамічної балансових теорій в розрізі вчень різних науковців та дано критичний аналіз компромісних варіантів. Доведено домінуючий вплив суперечливих інтересів різних груп користувачів бухгалтерської інформації на формування варіантів динамічного і статичного балансів. Вперше визначено особливості відображення активів в цілому та нематеріальних зокрема в межах юридичної й економічної концепцій досліджуваних теорій. Визначено ризики, які несуть компромісні підходи до формування вітчизняного балансу, та окреслено шляхи їх подолання.

Перспективи. Для підвищення рівня об'єктивності та суттєвості інформації щодо активів, представлені у бухгалтерській звітності, необхідний пошук компромісних варіантів між юридичною й економічною концепціями в межах окремих балансових теорій. Дослідження засвідчили, що намагання синтезувати самі балансові теорії і звести їх в один звітний документ наштовкуються на претензії з боку користувачів, які мають різнонаправлені інтереси. Розгляд питань стосовно пріоритетності формування балансу на користь зацікавлених осіб дозволяє стверджувати про необхідність складання звітності стосовно конкретної мети: платоспроможності, інвестиційної привабливості тощо.

Ключові слова: динамічна та статична балансова теорії, юридична та економічна концепції, актив балансу, нематеріальний актив.

Формул: 1, рис.: 0, табл.:1, бібл.: 17.

Abstract

Rostyslav ROMANIV

Genesis of the role of asset in different concepts of balance theories

Introduction. The history of accounting has always been directly dependent on the needs of users of such information. It was they who formed the queries for the financial statements that formed the basis of the management decision-making process. This historical process has contributed to the emergence of various balance theories. The assets of the company were recorded in the balance sheet for several stakeholder groups. It is the understanding of the dialectic of the formation of such requests that determines the process of displaying the assets of the enterprise.

Purpose. The purpose of the article is to study the genesis of balance theories and to determine the list of factors that influenced the understanding of the essence of the assets of the enterprise. A historical approach to research allows you to identify trends and predict the formation of approaches to balance in the future.

Methods. To achieve this goal, scientific methods were used, both at the empirical and theoretical levels of research. The methods of analysis were used to compare the determination of the essence of static and dynamic balance theories in different scientific calculations. The historical method was used to understand the logic behind the development of these theories. Modeling and abstraction techniques have been used to

address different situations related to the display of assets in different theoretical constructs of the balance sheet.

Results. The article discusses the development of static and dynamic balance theory in the context of the doctrines of different scientists and gives a critical analysis of the trade-offs. The dominant influence of conflicting interests of different groups of users of accounting information on the formation of variants of dynamic and static balances is proved. For the first time, the peculiarities of reflecting assets in general and intangible in particular, within the legal and economic concepts of the theories under study are identified. The risks that compromise approaches to forming the domestic balance are identified and the ways of overcoming them are identified.

Discussion. In order to increase the level of objectivity and materiality of the asset information presented in the financial statements, it is necessary to search for trade-offs between legal and economic concepts within separate balance theories. Studies have shown that attempts to synthesize the balance theories themselves and to bring them together into a single accounting document run into claims from users who have different interests. Consideration of issues regarding the priority of forming a balance sheet for the benefit of stakeholders allows to state the necessity of reporting on a specific purpose: solvency, investment attractiveness, etc.

Key words: *dynamic and static balance theory, legal and economic concepts, balance sheet asset, intangible asset.*

Formulas: 1, fig.: 0, tabl.: 1, bibl.: 17

Постановка проблеми. В сучасному глобальному економічному середовищі змінюється розуміння характеристики бухгалтерської інформації і актуальним стає усвідомлення границь достовірності та об'єктивності звітності й оцінки її компонентів. В цих умовах аналіз різних підходів до розуміння балансу стає одним із пріоритетних завдань бухгалтерської науки.

При представленні звітності необхідно дотримуватись взаємозв'язку інтересів користувачів облікової інформації з основними категоріями, які визначають концепцію бухгалтерського обліку. В. В. Ковальов такий взаємозв'язок представив формулою [1, с. 116]:

$$I \rightarrow O \rightarrow Q \rightarrow A \rightarrow P \rightarrow T, \quad (1.1)$$

де I – інтереси користувачів облікової інформації;

O – мета бухгалтерської звітності;

Q – характеристика облікової інформації;

A – постулати обліку;

P – принципи обліку;

T – техніка обліку.

Вказаний взаємозв'язок показує змістову наповненість звітних форм стосовно складу інформації.

Інтереси основних груп користувачів бухгалтерської звітності не є однорідними і навіть вступають у протиріччя одні з одними. Це повною мірою стосується такої облікової категорії, як «актив підприємства». Якщо кредиторів цікавить забезпечення

кре
на
сто
що,
зва
вин
вка:
Заз
тако
дине
А
на ф
та за
Ф. О
Я. В.
[14] т
теорії
рамки
констр
Крім т
розумі
Мет
науков
розрізі
Осн
потрібн
зустріч
«конце
визначе
дискусії
Пара
викорис
системи
Конце
проведе
організа
формува
Доктри
здійсненн
сукупност
пояснюва
Теорія
узагальне
про певну

кредиту та можливість його повернення, то потенційні інвестори акцентують увагу на ефективності функціонування підприємства. Власники зацікавлені в інформації стосовно і одного, і іншого питання. Така різnorodність інтересів висуває і різні вимоги щодо оцінювання основних статей фінансової звітності. Так, наприклад, кредитори зважують величину виручки, яку можна було б отримати від продажу патенту на винахід для покриття зобов'язань, інвестори ж цікавляться питанням, які доходи вказаний патент може принести в майбутньому і яка його ефективність використання. Зазначений показник може вимірюватись співвідношенням доходу і первісної вартості такого активу. Вказані ситуації є відображенням реалізації концепцій статичної та динамічної балансових теорій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність балансових теорій, їх вплив на формування звітності підприємства у своїх публікаціях розглядали різні вітчизняні та зарубіжні автори, зокрема В. В. Ковальов [1], О. А. Заббарова [2], Ж. Ришар [3], Ф. Обербрінкман [4], Ф. Ф. Бутинець [5], Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда [6], Я. В. Соколов, В. Я. Соколов [7], О. Шмаленбах [8], С. Ф. Легенчук [11], Л. А. Бернстайн [14] та інші. У вказаних дослідженнях давалась характеристика статичній та динамічній теорії, проте сучасні вимоги користувачів до бухгалтерської звітності виходять за рамки зазначених наукових пошуків і вимагають формування нових балансових конструкцій для комплексного розуміння такої категорії, як «актив підприємства». Крім того, поза увагою залишилось дослідження економічної та юридичної концепцій розуміння активу в кожній теоретичній течії.

Мета статті. На основі застосування історичного та діалектичного підходів до наукових досліджень розкрити проблематику відображення активів підприємства в розрізі економічної та юридичної концепцій статичної і динамічної балансових теорій.

Основні результати дослідження. Перш ніж аналізувати різні балансові теорії, потрібно чітко визначитись з термінологією. В наукових публікаціях часто-густо зустрічається підміна і наповнення різним змістом таких дефініцій, як «парадигма», «концепція», «доктрина», «теорія». Зловживання синонімізмом стосовно вказаних визначень призводить до певного хаосу у наукових викладах. Не вдаючись у надмірні дискусії, вважаємо вказані поняття різними за змістом і дамо їм наступні визначення.

Парадигма – це загальноприйняте науковцями універсальне припущення, яке використовується при інтерпретації фактів, що досліджуються. Складається з певної системи понять, ідей та теорій.

Концепція – це певною мірою інструмент наукового пізнання. Набір методів проведення досліджень (способи збору, обробки та аналізу даних) та принципів організації вказаного процесу. Має за мету обґрунтування основної ідеї теорії та формування системи поглядів на предмет дослідження.

Доктрина є спорідненим поняттям з концепцією, сприяє поясненню теорії та здійсненню аналізу економічних механізмів, відображає необхідність вибору між сукупностями основоположних принципів (концепцій), на основі яких може розвиватися пояснювальна теорія.

Теорія – це система понять, законів і принципів, яка використовується для узагальнення емпіричних явищ на основі концептуальних ідей та висновків. Вчення про певну сукупність явищ. галузь знань створене на підставі такого узагальнення.

Бухгалтерський облік як наукова парадигма відображення різних аспектів господарської діяльності передбачає застосування двох основних підходів до формування балансу підприємства – статичного і динамічного.

Загальноновизнаним є факт, що зазначені підходи найбільший розвиток отримали в німецькій школі бухгалтерського обліку. Історія стверджує, що і сам напрямок «балансоведення» був заснований юристами. В кінці XIX – на початку XX ст. баланс представлявся як основний документ, який засвідчував можливість підприємства розрахуватися за своїми боргами, крім того, він був покликаний слугувати в суді в якості доказової бази при вирішенні господарський спорів.

Видатні юристи того часу – Г. Штауб, Г. Рем, Г. Симон – навіть заснували спеціальну галузь – балансове право. Вирішальну роль в розвитку статичної теорії балансу відіграло рішення Імператорського верховного суду (RONG) Німеччини (1873 р.), в якому були сформульовані задачі і принципи бухгалтерського балансу. Мета балансу визначалась як огляд і констатація майнового положення підприємства на певний момент часу, а також оцінка результатів діяльності за періоди між складанням балансу [2, с. 39]. Тобто критерієм і мірилом об'єктивності оцінки майна повинна була бути мінова вартість у вигляді ринкової або біржової ціни. Інакше кажучи, представлена інформація в балансі повинна засвідчити ступінь спроможності можливості підприємства погасити свої борги перед кредиторами. Саме виявлення платоспроможності підприємства і було основною метою статичного балансу. При цьому знайшли своє застосування економічна та юридична концепції.

Згідно з економічною концепцією статичного балансу активами організації є всі наявні господарські засоби, які можуть бути реалізовані. Основним положенням юридичної концепції є те, що в даному документі повинні бути відображені тільки активи, на які є право власності. З таких підходів правомірною є думка Ж. Рішар, що статичний баланс представляє собою творіння юристів, які спеціалізувались на торговому праві, зокрема на питаннях банкрутства підприємств [3, с. 44].

Статичний облік створювався поступово, починаючи з XIII по XIX ст. Основу даної концепції складало Римське право, згідно з яким підприємство може отримувати прибуток (або розподіляти збитки) тільки у випадку його справжньої або очікуваної ліквідації. Рецепція Римського права, з одного боку, і розвиток інституту юридичних осіб – з іншого, вимагали від бухгалтерів методологічних рішень відносно представлення стану справ у компанії. Вони полягали в наступному: «Через задані інтервали часу (з XVI ст. в якості інтервалу, як правило, береться рік, в подальшому застосовувались більш стислі терміни) проводиться інвентаризація активів. Вказані активи оцінюють окремо, передбачаючи їх фіктивний продаж. Потім величина реалізованих таким чином активів буде зменшена на величину наявної кредиторської заборгованості з тим, щоб отримати чисті активи. В подальшому отримана сума порівнюється з чистими активами попереднього періоду для визначення результату за поточний період» [3, с. 46].

Зазначена концепція продовжила свій розвиток у працях інших науковців. Зокрема, Ф. Обербрінкман вважав, що характерною рисою статичної балансової теорії є визначення чистих активів організації як одного з найважливіших показників підприємницької діяльності [4, с. 112].

Г. Нікліш дотримувалася думки, що мета обліку – відобразити стан та реальну вартість засобів підприємства, оскільки лише в цьому випадку баланс захищає інтереси кредиторів. За твердженням М. Берлінара, кожний баланс необхідно розглядати як ліквідаційний, тому пасив балансу є не що інше, як ділове розпорядження майновою масою активів. Тобто, за економічним трактуванням, в активі представлене майно підприємства, а в пасиві – план його розподілу [5, с. 678].

Австралійський професор Р. Чамберс пропонує застосовувати до всіх активів концепцію «поточного грошового еквівалента» – суми грошових засобів або узагальненої купівельної здатності, яка може бути отримана від продажу кожного активу в умовах організованої ліквідації і яка визначається на основі ринкових цін аналогічних товарів [6, с. 316]. Однак застосування даної методики викликає необхідність виключати з балансу ті активи, які на даний час не мають поточної ринкової вартості (обладнання, що знаходиться на модернізації; патенти, які поки що не знайшли свого промислового застосування; активи, що втратили корисність, тощо). Виникає питання, як часто потрібно переоцінювати активи, оскільки інформація про їх вартість за таким підходом носить дуже релевантний характер, який включає необхідність врахування багатьох чинників. Крім того, на практиці концепція ліквідаційної вартості передбачає примусовий продаж активів, які, як правило, в такому випадку є значно нижчими, ніж їх експертна оцінка при нормальному процесі укладання угод.

Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда вважають, що баланс, де статті оцінені за поточним грошовим еквівалентом, буде корисним для інвесторів [6, с. 317], однак це досить спірна точка зору, оскільки такий баланс відображає ліквідаційну вартість фірми на певний момент часу і не показує можливості активів генерувати майбутні доходи.

Ще один представник статичної інтерпретації В. Ле Кутер зазначав, що баланс повинен показувати актив і пасив підприємства в стані моментального спокою і тому є статичним за своєю природою. Таке загальне формулювання, на думку автора, передбачає можливість будь-якої змістової інтерпретації балансу, що дозволяє говорити про його тотальність, тобто загальність, яка висуває на перше місце облікову процедуру. Баланс повинен бути складовою частиною звітності, відобразити майно, обрахувувати прибуток та спостерігати за господарськими процесами [7, с. 142]. Однак останні два завдання є характерними скоріше для динамічної теорії балансу як альтернативи до статичної теорії.

В літературних джерелах вважається, що засновником теорії динамічного балансу був Е. Шмеленбах (1873–1955). За основу свого вчення він взяв модель розмежування матеріальних результатів та витрат, з одного боку, і грошових результатів (виручка) та грошових витрат (валовий збиток) – з іншого. Шмеленбах підкреслював, що облік активів фірми – це не що інше, як спосіб розподілу її витрат за звітними періодами, а термін використання необоротних активів – це термін, протягом якого повинна обраховуватись амортизація [8, с. 168]. Тобто, на думку вченого, активи представляють собою витрати, які повинні стати доходами в майбутньому. Таким чином, в динамічному балансі елементи активу представляють собою групування величини витрат організації, які здійснені з метою отримання доходів в майбутньому, але які ще не окупилися. Величини витрат, понесених в минулому і поточному періодах, що

принесли підприємству доходи в поточному періоді, повинні списуватися з балансу та відобразитись у звіті про фінансові результати. Як відзначає Я. В. Соколов, «... в основі концепції Шмаленбаха лежить певна модель, при побудові якої він виходить з тої передумови, що баланс показує не стан господарських засобів та їх джерел, а навпаки, рух засобів та джерел утворення» [9, с. 309].

З позиції динамічного балансу при визнанні активів право власності не має пріоритетного значення. Головним стає принцип відображення всіх контрольованих ресурсів (які є, наприклад, в оренді), що здатні принести дохід. Вказана концепція найбільш розповсюджена в сучасних облікових теоріях. Структурні складові активу і пасиву розглядаються як окремі стадії руху витрат і доходів підприємства [10]. При цьому, як зазначає С. Ф. Легенчук, «... основними тенденціями розвитку бухгалтерського обліку в цілому стає включення у склад об'єктів не тільки власності підприємства, але і всіх ресурсів, за якими здійснюється контроль» [11, с. 60]. Зокрема, договір на оренду землі будь-якого активу не свідчить про право власності, але є свідченням права розпорядження ресурсом, що здатен принести дохід. Це є прикладом юридичної концепції динамічної теорії балансу. Згідно з нею такий договір повинен бути оформлений як нематеріальний актив.

Основи динамічної теорії закладав Е. Лев, який ще раніше виступав з критикою статичного балансу. Він розглядав звітність як метод обрахування вартості, що дозволяє в наглядній формі виразити загальний масштаб майна. При цьому головним є вирахування зміни чистих активів, тобто обрахування прибутку або збитку та виявлення причин їх утворення. На його думку, основою оцінки в балансі повинна виступати оцінка за собівартістю, оскільки витрати, які здійснив власник, відомі більш точно, ніж штучно винайдені ціни продажу або ціни заміщення [12, с. 17].

Г. Шефлер розробив виробничо-економічну концепцію балансу. Він вважав, що в балансі слід відображати не тільки реальні, а й ідеальні активи та пасиви. Під цими об'єктами він розумів такі, які не можуть бути втілені в гроші і виникають в результаті застосування бухгалтерської методології або використовуються в управлінських цілях, або виникають з вимог законодавства. Г. Штауб в 1893 р. опублікував праці, де доводив необхідність застосування «об'єктивної оцінки», яка могла бути обрахована як вартість реалізації, виходячи з концепції безперервної діяльності підприємства. Саме він ввів термін «ділова репутація», якою вважалась вартість підприємства як майнового комплексу, що було новою концепцією [2]. Вказана група авторів критикувала підхід до оцінки активів за концепцією «ліквідації підприємства» через надмірний суб'єктивізм.

Р. Ентоні, Дж. Рис теж стоять на позиціях динамічної теорії і вважають, що коли підприємство здійснює витрати на придбання товарів або послуг, воно в подальшому очікує отримати від їх використання економічний ефект, який досягається або в поточному періоді, або в майбутніх періодах. В першому випадку вартість товарів або послуг буде витратами, а другому випадку – активами в поточному періоді з капіталізованими витратами з їх придбання в майбутньому [13, с. 124]. Саме постулат про обов'язковість отримання майбутніх доходів від володіння господарським засобом, спільний для всіх прихильників динамічного балансу, і став основою та критерієм визнання активу. Вказаний підхід повинен передбачати і оцінку активів за витратами,

які є
теор
Е
юрид
вигод
резул
ліквід
об'єк
Сх
довши
функц
с. 146]
а і в ст
дуже н
Виз
економ
сукупні
юридич
активів
16, 17].
на дві п
майбуті
На д
та екон
два вза
речовий
концепц
Згідно
розміщен
акцент р
яких мох
підходом
здійснені
в майбуті
Синтез
Ф. Шмідте
результат
представ
відобража
Узагаль
їх дослідж

які були понесені для їх придбання. На думку прихильників динамічної балансової теорії, це дозволить об'єктивно визначати фінансовий результат діяльності.

Е. С. Хендриксен і М. Ф. Ван Бреда в основу активу покладають, в першу чергу, юридичну складову. Вони вважають, що актив представляє собою право на майбутню вигоду, при цьому таке право повинне в кінцевому підсумку привести до позитивного результату від володіння активом. Так, автори стверджують, що якщо витрати на ліквідацію активу перевищують вартість отриманих вторинних матеріалів, то такий об'єкт не слід вважати активом [6, с. 287].

Схожої думки дотримується Л. Бернстайн, який відзначає, що якщо активи довгий час не будуть використовуватись і не існуватиме перспектив їх подальшого функціонування, то вони не повинні відображатись у звітності у складі майна [14, с. 146]. Це доволі спірний момент, оскільки передбачає якраз, що не тільки в динамічній, а і в статичній формі балансу, такі активи не повинні відображатись, оскільки матимуть дуже низьку ліквідну або нульову вартість.

Визначаючи актив як майно, можна дотримуватись як юридичного, так економічного трактування. Майно в юридичному сенсі представляє собою сукупність благ, які можна виразити за допомогою оцінки у грошовому еквіваленті, юридично закріплених за конкретним суб'єктом права. Економічне трактування активів визначається як майно, яке можна вилучити у підприємства [15, 16, 17]. Звідси слідує, що об'єкти обліку, які відображені в активі балансу, поділяються на дві групи: майно і тимчасово вилучені засоби (дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів, інвестиції тощо).

На думку В. В. Ковальова, на практиці немає чіткого розмежування між юридичним та економічним підходами, тому на сьогодні найбільшого розповсюдження отримали два взаємопов'язаних трактування балансу, які можна умовно назвати предметно-речовий і витратно-результативний, розроблені в рамках статистичної та динамічної концепцій обліку [1].

Згідно з предметно-речовим трактуванням, в активі балансу показують склад, розміщення і фактичне цільове використання засобів підприємства. Основний акцент робиться на функціональному призначенні господарських засобів, наявність яких може бути підтверджена інвентаризацією. Згідно з витратно-результативним підходом, актив балансу представляє собою величину витрат підприємства, які здійснені в результаті минулих подій заради отримання можливих вигод підприємства в майбутньому.

Синтез статичної і динамічної балансу знайшов відображення в органічному балансі Ф. Шмідта, де відображення майна базувалось на статистичній теорії, а відображення результату – на динамічній [12, с. 18]. Вказані ідеї отримали свій розвиток у теорії представників Амстердамської школи (Т. Лімперг), згідно з якою звітність повинна відображати обліковувані цінності за відновлювальною вартістю.

Узагальнення підходів щодо визначення активу у балансових теоріях та концепціях їх дослідження відображено в табл. 1.1.

Таблиця 1

**Особливості відображення інформації при застосуванні економічної та юридичної концепцій
в межах статичної й балансової теорій**

Статична теорія			Динамічна теорія	
Показник	Економічна концепція	Юридична концепція	Економічна концепція	Юридична концепція
1	2	3	4	5
Задача відображення у звітності	Ринкова вартість нематеріального активу	Сукупність прав на нематеріальні активи та їх належність підприємству	Витрати, які стануть доходами у майбутньому	Активи, які дають право на отримання доходу підприємства
Основні споживачі інформації	Кредитори	Власники	Інвестори	Інвестори, власники
Сутність активу	Засіб, задіяний у господарських процесах	Результат здійснених витрат юридичної особи	Витрати майбутніх звітних періодів	Власні активи, які принесуть економічні вигоди в майбутньому
Науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки	Витрати підлягають віднесенню на ті періоди, коли вони були здійснені, якщо не перетворились у актив	Отримання прав на актив в майбутньому або на результат діяльності, якщо це не привело до формування активу	Витрати підлягають віднесенню на ті періоди, коли вони сприятимуть отриманню майбутніх економічних вигід	Витрати підлягають віднесенню на ті періоди, коли вони сприятимуть отриманню майбутніх економічних вигід
Оцінка активу як компонента оцінки бізнесу в цілому	Ліквідаційна	Ліквідаційна	Початкова	Початкова
Оцінка активу як окремого об'єкта бухгалтерського обліку	Має цінність тільки тоді, коли може бути проданий	Результат здійснених витрат юридичної особи	Здатність генерувати доходи в майбутньому	Наявність документально затвердженого права на отримання доходу в майбутньому
За місцем в балансі	За ступенем ліквідності	За ступенем ліквідності	За фазами кругообігу капіталу	За фазами кругообігу капіталу

Джерело: розроблено автором.

Су
дина
собі р
необх
профе
балан
можли
Віт
вогоді
можутт
види і
реаліз
теорії,
є непри
наряд
коли за
Існує ва
фіктивн
інформ:
при фо
зведенн
користу
Окре
динаміч
ринкови
ніж іонк
слідув, ш
оцінки як
вітчизнян
Висно
вказаних
історични
бухгалтер
різномодні
будь-яке і
об'єктивні
та підготс
формуван
та інвесто
статичної
перспекти

Сучасна форма вітчизняного балансу є спробою поєднати постулати статичної та динамічної теорій і привести їх у відповідність до МСФЗ. Однак такий симбіоз несе у собі ризики викривлення інформації для різних груп користувачів, оскільки передбачає необхідність застосування суб'єктивної оцінки, яка базується значною мірою на професійному судженні бухгалтерів. Хоча активи приймаються і відображаються на балансі за початковою вартістю (динамічна теорія), вітчизняні ПСБО передбачають можливість їх переоцінки і доведення до ринкової вартості (статична теорія).

Вітчизняний баланс передбачає відображення всіх активів, щодо яких підприємство володіє правами власності (юридична концепція статичної теорії), проте не всі вони можуть бути реалізовані і взагалі мати якусь цінність на ринку, наприклад, специфічні види нематеріальних активів (права на винаходи, які не знайшли практичної реалізації; торгові марки, які не користуються попитом), що суперечить статистичній теорії, проте відповідає юридичній концепції динамічної теорії. Зазначена ситуація є неприйнятною і для економічної концепції динамічної теорії, оскільки такі активи навряд чи будуть здатні генерувати дохід в майбутньому. Але як же ж тоді вчинити, коли за них були сплачено кошти? І чи є інформація про такі активи суттєвою і цінною? Існує варіант щодо примусової ліквідації таких активів, що при значних сумах може фіктивно в кінцевому випадку словільнити оборот капіталу підприємства і викривити інформацію динамічного балансу. І таких компромісів, на які вимушені йти бухгалтери при формуванні балансу, є багато, що свідчить про несумісність і неможливість зведення в єдину теорію вказаних течій так, щоб це повністю влаштувало всі групи користувачів.

Окремо слід зупинитись на питанні переоцінки активів. З поглядів прибічників динамічного балансу оцінка активів за собівартістю є пріоритетнішою порівняно з ринковими цінами, оскільки витрати на придбання активів мають більшу достовірність, ніж існуючі або розрахункові ціни реалізації, які завжди будуть суб'єктивними. З цього слідує, що в динамічному балансі завжди повинен бути дотриманий принцип єдиної оцінки активів без можливості проведення її переоцінки, а це суперечить положенням вітчизняних ПСБО.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, існування вказаних теорій та концепцій, які їх супроводжують (економічна і юридична), та їх історичний розвиток в різних поєднаннях свідчать про безперервний пошук світовим бухгалтерським співтовариством компромісного узгодження, яке би враховувало різноманітні інтереси користувачів бухгалтерської звітності. Однак, з нашої точки зору, будь-яке компромісне вирішення даного питання завжди буде негативно впливати на об'єктивність інформації для певної групи користувачів і залежатиме від професійності та підготовленості бухгалтерів. Непопулярним, але ефективним рішенням було б формування балансів в розрізі двох найбільших груп зацікавлених осіб: кредиторів та інвесторів. Компроміс якраз був би виправданий в межах окремо динамічної та статичної балансових теорій між економічною та юридичною концепціями, що є перспективою подальших досліджень.

Література

1. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 2007. 768 с.
2. Заббарова О. А. Балансоведение. М.: КНОРУС. 2007. 256 с.
3. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика; пер. с фр. [Н. В. Буровой и Т. О. Терентьевой]; под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 158 с.
4. Обербринкман Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: пер с фр. под. ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003. 416 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Житомир: ЖІТІ, 1999. 928 с.
6. Хэндриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер с англ. / Под ред. Проф. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
7. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.
8. Шмаленбах О. Амортизация ; пер. Т. Еременко. Финансы и бизнес. 2010. № 3. С. 168 – 172.
9. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.
10. Черкай А. Д. Статический и динамический бухгалтерский баланс // *Аудитор*. 2017. № 4. URL: https://gaap.ru/articles/Staticheskiy_i_dinamicheskiy_bukhgalterskiy_balans.
11. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учёта в условиях постиндустриальной экономики. *Международный бухгалтерский учёт*. 2011. № 8. С. 56 – 62.
12. Предеус Н. В. Теоретический анализ концепций статического и динамического учета. *Международный бухгалтерский учёт*. 2012. № 15. С. 13-25.
13. Энтони Р, Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры: пер. с англ. / под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 1993. 560 с.
14. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпритация ; пер. с англ. под. ред. И.И.Елисеева. М.: Финансы и статистика, 1996. 624 с.
15. Куликова Л. И. Интерпритация активов организации в соответствии с бухгалтерскими концепциями. *Международный бухгалтерский учёт*. 2016. № 21. С. 36 – 43.
16. Парасій-Вергуненко І. М. Статичний та динамічний підходи до аналізу ліквідності та платоспроможності суб'єктів господарювання. *Фінанси України*. 2017. № 2. С. 81 – 95. URL:http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/201025860/Fu_2017_2_9.pdf;jsessionid=76B3C75503E6FD4FAE087A513CC1083A?sequence=1.
17. Гнатюк А. А. Дилема зміни вартості активів. *Modern Economics*. 2019. № 13. С. 61 – 64. doi: [https://doi.org/10.31521/modecon.V13\(2019\)-09](https://doi.org/10.31521/modecon.V13(2019)-09).

References

1. Kovalev, V.V. (2007). *Vvedeniye v finansovyy menedzhment* [Introduction to financial management]. М.: "Finansy i statistika" [in Russian].
2. Zabbarova, O.A. (2007). *Balansovedeniye* [Balance sheet]. М.: "KNORUS" [in Russian].

3. Rishar, ZH. (2000). Bukhgalterskiy uchet: teoriya i praktika [Accounting: Theory and Practice]. M.: "Finansy i statistika" [in Russian].
4. Oberbrinkman, F. (2003). Sovremennoye ponimaniye bukhgalterskogo balansa [A modern understanding of the balance sheet]. M.: "Finansy i statistika" [in Russian].
5. Butinets', F.F. (1999). Istoriya rozvitku bukhgalters'kogo obliku [History of accounting development]. Zhytomyr: ZHÍTÍ [in Ukrainian].
6. Khendriksen, E.S., Van Breda, M.F. (1997). Teoriya bukhgalterskogo ucheta [Accounting theory]. M.: "Finansy i statistika" [in Russian].
7. Sokolov, YA. V., Sokolov, V. YA. (2004). Istoriya bukhgalterskogo ucheta [Accounting history]. M.: Finansy i statistika [in Russian].
8. Shmalenbakh, O. (2010). Amortizatsiya [Depreciation]/ per. T.Yeremenko. Finansy i biznes- Finance and business, 3, 168 – 172 [in Russian].
9. Sokolov, Y.V. (2004). Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney [Accounting: from the beginnings to the present day]. M.: YUNITI [in Russian].
10. Cherkay, A.D. (2017). Sticheskiy i dinamicheskiy bukhgalterskiy balans [Static and dynamic balance sheet]. Auditor - Auditor. 4. URL: https://gaap.ru/articles/Sticheskiy_i_dinamicheskiy_bukhgalterskiy_balans [in Russian].
11. Legenchuk, S.F. (2011). Mirovyye tendentsii razvitiya bukhgalterskogo uchota v usloviyakh postindustrial'noy ekonomiki [World trends in the development of accounting in the post-industrial economy]. Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet - International Accounting. 8, 56-62 [in Russian].
12. Predeus, N.V. (2012). Teoreticheskiy analiz kontseptsiy staticheskogo i dinamicheskogo ucheta [Theoretical analysis of the concepts of static and dynamic accounting]. Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet - International Accounting. 15, 13-25 [in Russian].
13. Entoni, R., Ris, Dzh. (1993). Uchet: situatsii i primery [Accounting: situations and examples]. M.: "Finansy i statistika" [in Russian].
14. Bernstayn, L.A. (1996). Analiz finansovoy otchetnosti: teoriya, praktika i interpretatsiya [Analysis of financial statements: theory, practice and interpretation]. M.: "Finansy i statistika" [in Russian].
15. Kulikova, L.I. (2016). Interpretatsiya aktivov organizatsii v sootvetstvii s bukhgalterskimi kontseptsiyami [Interpretation of an organization's assets in accordance with accounting concepts]. Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet - International Accounting, 21, 36-43 [in Russian].
16. Parasiy-Verhunencko, I.M. (2017). Statystychnyy ta dynamichnyy pidkhody do analizu likvidnosti ta platospromozhnosti subyektiv hospodaryuvannya [Static and dynamic approaches to analysis of liquidity and the cost of sub-transactions of state donations]. Finansy Ukrayiny - Finance of Ukraine 2, 81-95. URL: http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/201025860/Fu_2017_2_9.pdf [in Ukrainian].
17. Hnatyuk, A.A. (2019). Dylema zminy vartosti aktyviv [The dilemma of changing the value of assets]. ModernEconomics - ModernEconomics. 13, 61-64. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V13\(2019\)-09](https://doi.org/10.31521/modecon.V13(2019)-09) [in Ukrainian].

Статтю отримано 29 серпня 2019 р.

Article received August 29, 2019.