

УДК 657.1

Крот Ю.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту
Черкаського державного технологічного університету

Пастернак Я.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту
Черкаського державного технологічного університету

ДОДАТКОВІ СТАТТІ БАЛАНСУ: НЕОБХІДНІСТЬ ВИДІЛЕННЯ ТА ПОРЯДОК ЗАПОВНЕННЯ

ADDITIONAL ITEMS OF BALANCE SHEET: A NEED OF SEPARATION AND A PROCEDURE OF COMPLETION

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено порядок формування додаткових статей балансу (звіту про фінансовий стан). Розкрито умови відображення додаткових статей балансу. Розглянуто межі суттєвості для виокремлення статей фінансової звітності. Обґрунтовано необхідність та доцільність виокремлення додаткових статей балансу.

Ключові слова: баланс, звіт про фінансовий стан, додаткові статті балансу, суттєвість, оцінка, структура балансу.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы порядок формирования дополнительных статей баланса (отчета о финансовом состоянии). Раскрыты условия отображения дополнительных статей баланса. Рассмотрены пределы существенности для выделения статей финансовой отчетности. Обоснована необходимость и целесообразность выделения дополнительных статей баланса.

Ключевые слова: баланс, отчет о финансовом состоянии, дополнительные статьи баланса, сущность, оценка, структура баланса.

ANNOTATION

In the paper the order of formation of additional items of balance sheet (the statement of financial position) is studied. The conditions for the representation of additional items of balance sheet are revealed. The limits of materiality for the separation of financial statements items are considered. The necessity and appropriateness of singling out of certain additional items of balance sheet are substantiated.

Key words: balance sheet, statement of financial position, additional items of balance sheet, materiality, valuation, balance sheet structure.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економічних відносин керівництву підприємства для обґрунтування та прийняття відповідних рішень необхідне отримання повної, достовірної і своєчасної інформації про фінансово-майновий стан і результати діяльності підприємства. Однією з головних функцій бухгалтерського обліку є інформаційна, яка проявляється у формуванні та передачі необхідних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття ними відповідних рішень. Таким чином, інформація є одним із головних інструментів управління підприємством та засобом прийняття рішень, що дає змогу проаналізувати стан підприємства та спрогнозувати можливий розвиток подій у майбутньому [1, с. 18].

Узагальнена інформація про діяльність підприємства відображається в звітності, що містить баланс (звіт про фінансовий стан) як форму фінансової звітності. Сучасний баланс значною мірою наближений до балансів, які складаються у більшості країн світу. На нашу думку, найбільш важлива особливість сучасного балансу пов'язана з наявністю додаткових статей. Деякі додаткові статті балансу можуть заповнювати будь-які підприємства, інші ж призначені для певного кола суб'єктів господарювання. Отже, за переліком статей і відповідною інформацією баланси різних підприємств можуть суттєво відрізнитися, але методика формування балансу повинна обов'язково враховувати таку варіативність, що забезпечить реалізацію принципів універсальності та порівнянності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання побудови бухгалтерського балансу підприємства, вивчення його виникнення та розвитку протягом тривалого часу перебувають у полі зору науковців. Розв'язанню теоретичних і практичних проблем щодо методики складання і використання бухгалтерського балансу присвятили свої дослідження такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Ю.А. Верига, О.М. Ганяйло, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, С.О. Олійник, В.П. Пантелеєв, Н.І. Петренко, М.С. Пушкар, Л.К. Сук, Л.В. Чижевська, П.Я. Хомин, В.О. Шевчук та ін. Водночас питання необхідності та доцільності виокремлення додаткових статей Балансу, визначення їх змісту, послідовності та структурованості подання інформації залишаються актуальними і такими, що потребують подальших досліджень.

Метою статті є обґрунтування необхідності та доцільності виокремлення окремих додаткових статей балансу, дослідження порядку їх заповнення для розроблення рекомендацій щодо удосконалення структури бухгалтерського балансу (звіту про фінансовий стан).

Виклад основного матеріалу дослідження. Формування достовірних даних балансу (звіту про фінансовий стан) як основної форми фінан-

сової звітності можливе завдяки раціональній організації системи бухгалтерського обліку підприємства, адже баланс відображає підсумки роботи всього суб'єкта господарювання та надає відповідну інформацію зовнішнім та внутрішнім користувачам. У сучасних умовах баланс як економічна категорія трактується за двома напрямками: як елемент методу бухгалтерського обліку; як звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал [2].

Із набранням чинності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» змінилась форма балансу (звіту про фінансовий стан), а також з'явилися додаткові статті. Перелік додаткових статей до фінансової звітності наведено в додатку 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Під час складання фінансових звітів підприємства можуть визначити склад статей, за якими розкривається інформація, а саме можуть не наводити статей, які передбачені у формах фінансової звітності, затверджених національними положеннями (стандартами), якщо за ними відсутня інформація до розкриття (крім ситуацій, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також включати до фінансових звітів додаткові статті у порядку, визначеному НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», якщо стаття відповідає таким критеріям [3]:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєва інформація – ін-

формація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства [2].

Оскільки межі суттєвості нормуються у стандартах украї рідко, функцію їх встановлення здебільшого бере на себе керівництво підприємства. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства Фінансів України від 27.06.2013 р. № 635, передбачають встановлення окремо критеріїв суттєвості [4]:

- для інформації про господарські операції, події;
- для статей фінансової звітності.

Тож база та межі суттєвості для господарських операцій, подій і фінансової звітності різнитимуться. Наразі зупинимось саме на суттєвості для цілей виокремлення статей фінансової звітності. У таблиці 1 наведено рекомендовані Міністерством фінансів межі суттєвості статей фінансової звітності [4].

Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності необхідно вказати в розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

Згідно з МСБО необхідність додаткових статей в балансі ґрунтується на аналізі:

- характеру, ліквідності, суттєвості активів та їх функцій у межах підприємства;
- сум, характеру, строків і умов погашення зобов'язань;

Таблиця 1

Межі суттєвості для виокремлення статей фінансової звітності

Форма звіту	Межі суттєвості статей фінансової звітності
Баланс	5% підсумку балансу або 15% підсумку класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
Звіт про фінансові результати	5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або 25% фінансового результату від операційної діяльності
Звіт про рух грошових коштів	5% суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
Звіт про власний капітал	5% розміру власного капіталу підприємства

Таблиця 2

Порядок заповнення додаткових статей активу балансу

Найменування додаткових статей	Код рядка	Дані для заповнення
I. Необоротні активи		
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	Первісна вартість інвестиційної нерухомості. Сальдо Дт 100 «Інвестиційна нерухомість» (у частині інвестиційної нерухомості, яку обліковують за первісною вартістю)
Знос інвестиційної нерухомості	1017	Сума зносу (у дужках). Сальдо Кт 135 «Знос інвестиційної нерухомості» (у частині зносу інвестиційної нерухомості, яку обліковують за первісною вартістю)
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	Первісна вартість довгострокових біологічних активів. Сальдо Дт 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю», 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	Сума накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів (у дужках). Сальдо Кт 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»

Продовження таблиці 2

Гудвіл	1050	Сума перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання, що визначається відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Інформація щодо вартості гудвілу включається до підсумку балансу. Сальдо Дт 191 «Гудвіл при придбанні»
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	Страховики відображають суму аквізиційних витрат, що мали місце протягом поточного та/або попередніх звітних періодів, але які належать до наступних звітних періодів та визнаються у витратах одночасно з визнанням відповідної заробленої премії протягом строку дії страхового договору (контракту). Сума відстрочених аквізиційних витрат включається до підсумку балансу
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	Страховики показують кошти у централізованих страхових резервних фондах, зокрема, які перебувають в управлінні Моторно-транспортного страхового бюро України, але які належать страховикам. Інформація про залишки коштів у централізованих страхових резервних фондах включається до підсумку балансу
II. Оборотні активи		
Виробничі запаси	1101	Вартість запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, сировини, основ і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання у процесі нормального операційного циклу. Сальдо Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Незавершене виробництво	1102	Витрати на незавершене виробництво та незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами. Сальдо Дт 23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати»
Готова продукція	1103	Запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), і роботи, які не прийняті замовником, відображаються у складі незавершеного виробництва. Сальдо Дт 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
Товари	1104	Вартість (без суми торгових націнок) залишків товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу. Сальдо Дт 28 «Товари» (за мінусом Дт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та Кт 285 «Торгова націнка»)
Депозити перестраховування	1115	Страховики наводять суму за угодами перестраховування, які характеризуються передачею незначного страхового ризику або відсутністю передачі страхового ризику та використовуються переважно як засіб оптимізації грошових потоків у короткостроковій і середньостроковій перспективі. Сума за угодами перестраховування включається до підсумку балансу
Векселі одержані	1120	Заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. Сальдо Дт 34 «Короткострокові векселі одержані»
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	Сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо. Інформація щодо суми зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. Сальдо Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	Заборгованість пов'язаних сторін і дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо. Інформація щодо вказаної заборгованості включається до підсумку балансу. Сальдо Дт 682 «Внутрішні розрахунки», 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» та 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (у частині пов'язаних сторін)
Готівка	1166	Готівка в касі підприємства. Сальдо Дт 30 «Готівка»
Рахунки в банках	1167	Гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій. Сальдо Дт 31 «Рахунки в банках»
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	Сума частки перестраховика у страхових резервах. У підсумок балансу включається загальна сума частки перестраховика у страхових резервах
у тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	Страховики наводять визначену й оцінену суму частки перестраховиків у страхових резервах довгострокових зобов'язань
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	Страховики наводять визначену й оцінену суму частки перестраховиків у страхових резервах збитків або резервах належних виплат
резервах незароблених премій	1183	Страховики наводять визначену й оцінену суму частки перестраховиків у страхових резервах незароблених премій
інших страхових резервах	1184	Страховики наводять визначену й оцінену суму частки перестраховиків в інших страхових резервах
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття		

– однорідності оцінки активів і зобов'язань [5].

Отже, додаткові статті відображаються в балансі (звіті про фінансовий стан), якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та інформація є суттєвою. Таким чином, заповнення додаткових статей не є обов'язковим, підприємство вправі це робити за умови, що додаткові статті будуть відповідати зазначеним критеріям. Деякі додаткові статті балансу (звіту про фінансовий стан) можуть заповнювати будь-які підприємства (наприклад, рядок 1050 «Гудвіл» або ж рядок 1104 «Товари»). Інші ж призначені для певного кола суб'єктів господарювання. Виятково для страхових організацій, наприклад, є рядок 1060 «Відстрочені аквізиційні витрати», а для підприємств, які випускають і проводять лотереї на території України, наприклад, рядок 1540 «Призовий фонд». Зазначені обставини приводять до необхідності аналізу форми балансу (звіту про фінансовий стан) як сучасної інформаційної бази прийняття управлінських рішень, що забезпечувала б її надійність.

Порядок заповнення додаткових статей активу балансу (звіту про фінансовий стан) наведено в таблиці 2.

Наведена структура активу балансу потребує певного перегляду та уточнення. У формі балансу за статтями «Нематеріальні активи», «Основні засоби», «Довгострокові біологічні активи» не вказується, що це їх залишкова (справедлива) вартість. Первісна вартість нематеріальних активів та основних засобів, сума їх накопиченого зносу відображається в основних статтях балансу, а аналогічні показники довгострокових біологічних активів – у додаткових статтях. Пропонуємо відображати статті «Нематеріальні активи», «Основні засоби», «Довгострокові біологічні активи» за залишковою (справедливою) вартістю, а статті, які показують первісну вартість і суму зносу нематеріальних активів, основних засобів та довгострокових біологічних активів, відображати у додаткових статтях.

Вартість усіх запасів у чинній формі балансу відображають одним рядком 1100 «Запаси», деталізуючи їх за видами в додаткових статтях. Але, на нашу думку, вартість цих активів необхідно включити до основних статей активу Балансу і відображати окремо за статтями «Виробничі запаси», «Незавершене виробництво», «Готова продукція», «Товари».

Витрати майбутніх періодів відображаються в розділі II «Оборотні активи». Варто зазначити, що витратами майбутніх періодів є ті, які були понесені у звітному періоді, але належать до наступних звітних періодів. Вони списуватимуться та відображатимуться як витрати, виходячи із принципу відповідності доходів і витрат, у тому періоді, в якому будуть отримані економічні вигоди. Такий період може тривати 12 місяців, де такі витрати визнаватимуться оборотними активами, і більше, де такі витрати

визнаватимуться необоротними активами [6, с. 9]. Пропонуємо відображати витрати майбутніх періодів у складі інших необоротних та оборотних активів у додаткових статтях розділу I «Необоротні активи» рядок «Довгострокові витрати майбутніх періодів», розділу II «Оборотні активи» рядок «Поточні витрати майбутніх періодів».

Дискусійним питанням є виокремлення розділу III активу «Необоротні активи, утримані для продажу, та групи вибуття», які становлять групу необоротних активів, що призначені для продажу. Ці активи у балансі відображають на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. Відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [7] група вибуття – це сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) внаслідок такої операції. На необоротні активи, утримувані для продажу, у тому числі необоротні активи, що входять у групи вибуття, амортизація не нараховується. Необоротні активи, групи вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі оборотних активів у разі відмови від їх реалізації. Пропонуємо необоротні активи, утримувані для продажу, групи вибуття відображати у складі інших оборотних активів у додатковій статті розділу II «Оборотні активи» рядок «Необоротні активи, утримані для продажу, та групи вибуття».

Порядок заповнення додаткових статей пасиву балансу (звіту про фінансовий стан) наведено в таблиці 3.

Наведена структура пасиву балансу також потребує певного уточнення. У статті «Зареєстрований капітал» наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства. Вважаємо доцільним з метою коректного подання інформації про зареєстрований капітал у рядку 1400 «Зареєстрований капітал» виокремити додаткові статті «Статутний капітал» та «Пайовий капітал».

Доходи майбутніх періодів відображаються в розділі III «Поточні зобов'язання і забезпечення». Доходи майбутніх періодів – це кошти, отримані у звітному періоді, але які належать відповідно до бухгалтерської звітності до майбутніх звітних періодів. Отже, такі доходи, як і витрати майбутніх періодів, будуть визнані в майбутньому періоді, тривалість якого може бути більше або менше року. Тому такі доходи пропонуємо відображати окремими додатковими статтями у складі інших довгострокових та поточних зобов'язань: у розділі II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» рядок «Довгострокові доходи майбутніх періодів», у роз-

Таблиця 3

Порядок заповнення додаткових статей пасиву балансу

Найменування додаткових статей	Код рядка	Дані для заповнення
I. Власний капітал		
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	Інформація про внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення та до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо Кт 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»
Емісійний дохід	1411	Інформація про розмір емісійного доходу. Сальдо Кт 421 «Емісійний дохід»
Накопичені курсові різниці	1412	Інформація про розмір накопичених курсових різниць. Сальдо Кт 425 «Інший додатковий капітал» (у частині суми курсових різниць, віднесених на збільшення власного капіталу)
Інші резерви	1435	Страховики наводять інші компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені до статей «Зареєстрований капітал», «Капітал у дооцінках», «Додатковий капітал», «Резервний капітал», «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», «Неоплачений капітал», «Вилучений капітал». Сума інших резервів включається до підсумку балансу
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		
Пенсійні зобов'язання	1505	Сума довгострокових зобов'язань, пов'язаних із виплатами після закінчення трудової діяльності. Сума пенсійних зобов'язань включається до підсумку балансу. Сальдо Кт 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» (у частині зазначених пенсійних зобов'язань)
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	Сума довгострокових виплат персоналу (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, розмір яких на дату балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок). До підсумку балансу включається загальна сума довгострокових забезпечень. Сальдо Кт 471 «Забезпечення виплат відпусток», 472,477 «Забезпечення матеріального заохочення» (у частині довгострокових забезпечень витрат персоналу)
Благодійна допомога	1526	Залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до пп. 197.1.15 ПКУ звільнюються від обкладення ПДВ. Інформація щодо суми благодійної допомоги наводиться в додатковій статті в межах суми цільового фінансування. До підсумку балансу включається загальна сума цільового фінансування. Сальдо Кт 483 «Благодійна допомога»
Страхові резерви	1530	Сума резервів незароблених премій, інших технічних резервів, довгострокових зобов'язань (математичних резервів) і резервів належних виплат страхових сум
у тому числі: резерв довгострокових зобов'язань	1531	Страховики наводять суму резерву довгострокових зобов'язань
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	Страховики наводять суму резерву збитків або резерву належних виплат
резерв незароблених премій	1533	Страховики наводять суму резерву незароблених премій
інші страхові резерви	1534	Страховики наводять суму інших страхових резервів
Інвестиційні контракти	1535	Страховики наводять суму за контрактами, які створюють фінансові активи чи фінансові зобов'язання та мають юридичну форму договору страхування, але які не передбачають передачу страховику значного страхового ризику, отже, не відповідають визначенню страхового контракту. Сума за інвестиційними контрактами включається до підсумку балансу
Призовий фонд	1540	Підприємства, які провадять діяльність із випуску та проведення лотерей на території України, наводять залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення. Сума призового фонду включається до підсумку балансу. Сальдо Кт 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»
Резерв на виплату джек-поту	1545	Підприємства, які провадять діяльність із випуску та проведення лотерей на території України, наводять залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі в лотереї. Інформація щодо зазначеної суми включається до підсумку балансу. Сальдо Кт 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї»
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		
Векселі видані	1605	Сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядників та інших кредиторів. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. Сальдо Кт 62 «Короткострокові векселі видані»

Продовження таблиці 3

Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	Сума авансів, одержаних від інших осіб. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. Сальдо Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними»
Поточна кредиторська заборгованість із розрахунками з учасниками	1640	Заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і капіталу. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. Сальдо Кт 67 «Розрахунки з учасниками»
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	Заборгованість підприємства пов'язаним сторонам і кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу. Сальдо Кт 682, 683 та 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (у частині зобов'язань перед пов'язаними особами)
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	Страховики відображають суму кредиторської заборгованості за страховими виплатами, страховими преміями, отриманими авансами, суму кредиторської заборгованості перед страховими агентами, брокерами та посередниками і премій до сплати перестраховикам, іншу кредиторську заборгованість за страховою діяльністю. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	Страховики наводять неамортизований залишок комісійних винагород, отримуваних від перестраховиків, які були віднесені на майбутні періоди для їх відповідності преміям, переданим у перестраховування. Інформація щодо відстрочених комісійних доходів від перестраховиків включається до підсумку балансу
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду		
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	Недержавні пенсійні фонди наводять різницю між вартістю активів пенсійного фонду на звітну дату та сумою зобов'язань пенсійного фонду, що підлягають виконанню на звітну дату. Інформація щодо зазначеної вартості активів включається до підсумку балансу

ділі III «Поточні зобов'язання і забезпечення» рядок «Поточні доходи майбутніх періодів».

Також дискусійним питанням є виокремлення розділу IV пасиву балансу «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утриманими для продажу, та групами вибуття». Пропонуємо такі зобов'язання відображати додатковою статтею у складі інших поточних зобов'язань в розділі III «Поточні зобов'язання і забезпечення», рядок «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утриманими для продажу, та групами вибуття».

Висновки. Бухгалтерський баланс – це елемент методу бухгалтерського обліку а також документ, що відображає підсумки роботи підприємства та надає відповідну інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам. Найбільш важлива особливість сучасного балансу пов'язана з наявністю додаткових статей. Додаткові статті відображаються в балансі (звітті про фінансовий стан), якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та інформація є суттєвою. Таким чином, заповнення додаткових статей не є обов'язковим, підприємство вправі це робити за умови, що додаткові статті будуть відповідати зазначеним критеріям. З метою удосконалення структури балансу (звіту про фінансовий стан) у статті запропоновано внести такі зміни до складу додаткових статей балансу:

– відображати статті «Нематеріальні активи», «Основні засоби», «Довгострокові біологічні активи» за залишковою (справедливою) вартістю, а статті, які показують первісну вартість і суму зносу нематеріальних активів, основних

засобів та довгострокових біологічних активів, відображати у додаткових статтях;

– вартість запасів необхідно включити до основних статей розділу II «Оборотні активи» активу Балансу і відображати окремо за статтями «Виробничі запаси», «Незавершене виробництво», «Готова продукція», «Товари»;

– відображати витрати майбутніх періодів у складі інших необоротних та оборотних активів у додаткових статтях розділу I «Необоротні активи», рядок «Довгострокові витрати майбутніх періодів» розділу II «Оборотні активи», рядок «Поточні витрати майбутніх періодів»;

– необоротні активи, утримувані для продажу, групи вибуття відображати у складі інших оборотних активів у додатковій статті розділу II «Оборотні активи», рядок «Необоротні активи, утримані для продажу, та групи вибуття»;

– з метою коректного подання інформації про зареєстрований капітал в рядку 1400 «Зареєстрований капітал» виокремити додаткові статті «Статутний капітал» та «Пайовий капітал»;

– доходи майбутніх періодів відображати окремими додатковими статтями у складі інших довгострокових та поточних зобов'язань: в розділі II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення», рядок «Довгострокові доходи майбутніх періодів», розділі III «Поточні зобов'язання і забезпечення», рядок «Поточні доходи майбутніх періодів»;

– зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утриманими для продажу, та групами вибуття, відображати додатковою статтею у складі інших поточних зобов'язань в розділі III «Поточні зобов'язання і забезпечення», рядок

«Зобов'язання, пов'язані з необоротними активи, утриманими для продажу, та групами вибуття».

Запропоновані зміни приведуть до зменшення помилок під час підрахунку суми балансу, розширення аналітичних можливостей та підвищення його інформаційної змістовності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік і контроль операцій з руху пасивів підприємства: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Н.І. Петренко. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 544 с.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від № 73 від 07.02.2013 р., з наступними змінами і доповненнями. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені Наказом Міністерства Фінансів України від 28.08.2013 р. № 433- [Електронний ресурс]. – Режим доступу – <http://zakon.rada.gov.ua/show/374512>.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» – [Електронний ресурс]. – Режим доступу – http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [практ. посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
6. Продачук М. Адаптація даних бухгалтерського балансу до запитів управлінської системи у глобальному економічному середовищі / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит – 2013 – № 10 – С. 7–17.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. наказом Міністерства фінансів України від 03.10.2007 р. № 1100 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.