

УДК 657.1

Брик Г.В.

кандидат економічних наук,
в.о. доцента кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Львівського національного аграрного університету

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

METHODOLOGICAL BASIS OF LIABILITIES ACCOUNTING

АНОТАЦІЯ

У статті висвітлено основні проблеми бухгалтерського обліку зобов'язань. Відображено передумови виникнення і трансформації зобов'язань, а також особливості їх відображення в обліку. Проведено класифікацію зобов'язань з врахуванням діючих положень стандартів бухгалтерського обліку. Визначено основні напрями удосконалення послідовності відображення зобов'язань в системі первинного, аналітичного і синтетичного обліку.

Ключові слова: поточні зобов'язання, довгострокові зобов'язання, забезпечення, непередбачені зобов'язання, етапи життєвого циклу зобов'язань, трансформація зобов'язань.

АННОТАЦИЯ

В статье освещены основные проблемы бухгалтерского учета обязательств. Отражены предпосылки возникновения и трансформации обязательств, а также особенности их отражения в учете. Проведена классификация обязательств с учетом действующих положений стандартов бухгалтерского учета. Определены основные направления совершенствования последовательности отражения обязательств в системе первичного, аналитического и синтетического учета.

Ключевые слова: текущие обязательства, долгосрочные обязательства, обеспечения, непредвиденные обязательства, этапы жизненного цикла обязательств, трансформация обязательств.

ANNOTATION

The basic problems of liabilities accounting are reflected. The background of emergence and transformation of liabilities as well as features of their accounting are shown. The classification of liabilities with regard to the provisions of existing accounting standards is conducted. The main directions of improvement of sequence of display of liabilities in the system of primary, analytical and synthetic accounting are defined.

Keywords: current liabilities, long-term liabilities, provisions, contingent obligations, stages of life cycle of liabilities, transformation of liabilities.

Постановка проблеми. В сучасних умовах зобов'язання виступають одним з основних джерел фінансування діяльності, тому від управління ними залежить ефективне функціонування суб'єкта господарювання. Наявність зобов'язань є нормальним станом будь-якого підприємства. Важливо не те, чи має підприємство зобов'язання (заборгованість) перед іншими особами, а те, який обсяг цих зобов'язань, чи перевищують вони активи підприємства, чи ні. Інформація про зобов'язання підприємства, про їхню структуру та обсяги дуже важлива для зовнішніх користувачів фінансової звітності. З огляду на це найважливішим значення набуває відповідність прийнятим стандартам і точність формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання підприємства та розкриття її у фінансовій звітності. Глобаль-

ні перетворення сприяють появі нових видів зобов'язань та обумовлюють необхідність виходу підприємств на міжнародні ринки, що викликає потребу у розвитку теорії та методології обліку зобов'язань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку зобов'язань, зокрема, визначення їх сутності, оцінки, організації, методики бухгалтерського обліку висвітлені в працях Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Малюги, М.О. Мовчановського, В.Ф. Палія, О.М. Петрука, І.В. Орлова, К.В. Романчука, В.В. Сопка та ін. Зважаючи на динамічність економічних та суспільних перетворень, окремі аспекти облікового відображення зобов'язань потребують подальших досліджень.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. З врахуванням змін середовища господарювання до кінця не вирішеними залишаються проблеми трансформації зобов'язань та їх адекватної оцінки в обліку суб'єктами господарювання для забезпечення своєчасного погашення.

Мета статті. Розкриття особливостей трансформації зобов'язань та відображення їх в обліку.

Виклад основного матеріалу. В процесі діяльності кожне підприємство вступає у господарські відносини з постачальниками, працівниками, покупцями, іншими юридичними чи фізичними особами, завдяки чому забезпечується його функціонування. Процес організації господарських відносин передбачає встановлення прав та обов'язків сторін, виникнення зобов'язань. Зобов'язання є джерелом формування активів і виконують важливу роль у господарському житті. Вони виступають тією обліковою категорією, визначення якої постійно ускладнюється, що вимагає розробки нових підходів до вирішення проблем зобов'язальних відносин, оцінці впливу зобов'язань на фінансовий стан підприємства.

Зобов'язання виникають через існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) борги підприємства щодо передачі певних активів чи надання послуг іншому підприємству в майбутньому. Отже, зобов'язаннями виступає заборгованість підприємства, яка виникає головним чином у зв'язку з придбанням товарів та послуг в кредит, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування.

Зобов'язання характеризуються:

- конкретними економічними ресурсами (поверненню підлягають ресурси, або їх грошовий еквівалент залежно від умов договору);
- адресністю (ресурси повертаються позикодавцю або іншій третій особі за дорученням позикодавця);
- строком погашення заборгованості;
- винагородою за користування ресурсами;
- санкціями за порушення договірних зобов'язань за термінами і сумами погашення заборгованості.

В сучасних умовах господарювання велике значення для розвитку економічних відносин має своєчасне погашення зобов'язань. Порушення умов погашення зобов'язань знижує платоспроможність суб'єктів господарювання, негативно впливає на ритмічність функціонування підприємств, позначається на фінансових результатах діяльності, призводить до зниження рентабельності. З огляду на це суттєве значення надається використанню достовірної, якісної та адекватної інформації про заборгованість, що формується в системі бухгалтерського обліку [4, с. 138].

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про забезпечення зобов'язань і розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначаються П (С)БО 11 «Зобов'язання» [5], норми якого застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути вірогідно визначена та існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

У бухгалтерському обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- **н е п е р е д б а ч е н і** зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов'язань відносяться: довгострокові кредити банків; інші довгострокові фінансові зобов'язання; відстрочені податкові зобов'язання; інші довгострокові зобов'язання.

У бухгалтерському обліку окремі зобов'язання

залежно від їх виду обліковуються на рахунках класів 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань», 5 «Довгострокові зобов'язання» і 6 «Поточні зобов'язання» [6].

Поточні зобов'язання включають: короткострокові кредити банків; поточну заборгованість по довгострокових зобов'язаннях; короткострокові векселі видані; кредиторську заборгованість по товарах, роботах, послугах; поточну заборгованість по розрахунках по отриманих авансах, по розрахунках з бюджетом, по розрахунках по позабюджетних платежах, по розрахунках по страхуванню, по розрахунках по оплаті праці, по розрахунках з учасниками, по розрахунках по внутрішніх розрахунках; інші поточні зобов'язання. Поточні зобов'язання відображаються у балансі по сумі погашення.

Забезпечення – це зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування (майбутніх) витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань по обтяжених контрактах і т. д. Суми створених забезпечень визнаються витратами.

Непередбачене зобов'язання – це:

– зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або настане одне або більш невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

– дійсне зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання

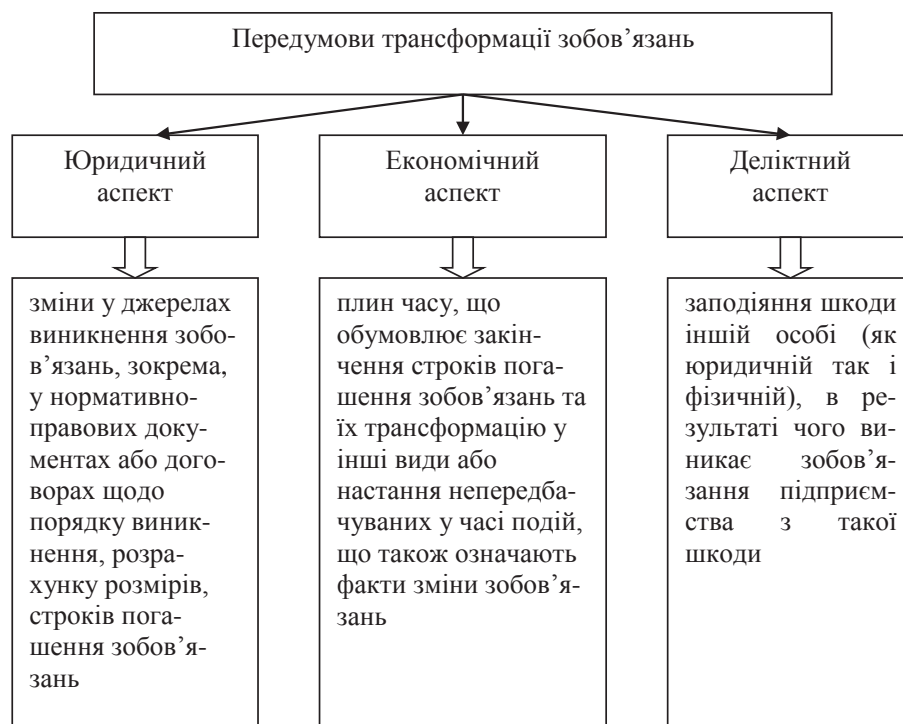


Рис. 1. Передумови трансформації зобов'язань

потрібно буде використовувати ресурси, що втілюють у собі економічні вигоди або оскільки суму зобов'язання не можна вірогідно визначити.

Непередбачені зобов'язання відображають на позабалансових рахунках підприємства в обліковій оцінці [2, с. 211].

Трансформація зобов'язань обумовлюється змінами норм чинного законодавства та умов господарських договорів. Крім цього, окремі випадки трансформації зобов'язань виникають внаслідок проходження певного визначеного проміжку часу. Узагальнення фактів зміни зобов'язань створює три основні умови їх трансформації (рис. 1).

Наведені передумови трансформації зобов'язань (рис. 1) передбачаються Цивільним кодексом України, нормативно-правовими актами, що регулюють діяльність підприємств та конкретний вид зобов'язань, а також господарськими договорами.

Регулювання зобов'язань згідно діючого законодавства здійснюється за такими етапами життєвого циклу зобов'язань:

- виникнення зобов'язань;
- виконання зобов'язань;
- припинення зобов'язань.

Особливості виникнення зобов'язань, мінливість зовнішніх умов функціонування підприємства обумовлюють особливості трансформації зобов'язань та їх відображення в бухгалтерському обліку.

Передумови виникнення і трансформації зобов'язань є основою ідентифікації фактів їх зміни та забезпечують адекватне визнання зобов'язань як об'єктів бухгалтерського обліку. Це дозволяє удосконалити процес документування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з виникнення, трансформації, виконання та припинення зобов'язань. Своєчасна ідентифікація трансформації зобов'язань забезпечує підвищення достовірності фінансової звітності та відображення реального фінансового стану підприємства [1, с. 109].

Обґрунтування змісту принципів бухгалтерського обліку при ідентифікації та відображенні трансформації зобов'язань забезпечує використання єдиного методологічного підходу до бухгалтерського обліку зобов'язань підприємства, формулювання рекомендацій щодо удосконалення організації та методики їх облікового відображення. Так, керуючись принципами автономності та відповідності нарахування доходів і витрат при виявленні фактів господарського життя, що пов'язані з виникненням зобов'язань, стає можливою своєчасна ідентифікація зобов'язань та їх трансформація під впливом зміни середовища існування підприємства.

Вартісне вимірювання зобов'язань здійснюється із дотриманням принципів єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної)

собівартості та обачності, що дозволяє більш достовірно оцінити зобов'язання як об'єкт бухгалтерського обліку для цілей їх наступного відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності. Господарські операції, пов'язані з виникненням, трансформацією і припиненням зобов'язань, реєструються на рахунках бухгалтерського обліку, виходячи з принципу повного висвітлення, відповідності нарахування доходів та витрат, а також принципу превалювання сутності над формою, що дозволяє адекватно використовувати рахунки синтетичного та аналітичного обліку. Відображення зобов'язань підприємства, а також результатів операцій, пов'язаних з їх виникненням, трансформацією і припиненням, в звітності підприємства вимагає дотримання принципів періодичності, обачності та повного висвітлення, що забезпечує підвищення якості облікової інформації щодо зобов'язань підприємства, її повноти та порівнянності [3, с. 89].

Удосконалення порядку відображення зобов'язань в бухгалтерському обліку повинно проводитись за такими напрямками:

- удосконалення системи первинного бухгалтерського спостереження;
- адаптація системи рахунків синтетичного та аналітичного обліку до потреб користувачів інформації;
- удосконалення форм зовнішньої та внутрішньої звітності.

Удосконалення системи первинного бухгалтерського спостереження щодо величини та структури зобов'язань включає: визначення юридичних підстав здійснення операцій; зазначення даних щодо повноти здійснення господарської операції відповідно до договору або іншого джерела виникнення зобов'язань; визначення та фіксація податкових наслідків здійснення господарських операцій.

Розвиток системи первинного спостереження повинен супроводжуватися розробкою переліку показників, що повинні передбачатися формою первинних документів, які розробляються або удосконалюються підприємством з урахуванням груп господарських операцій та особливостей виникнення і припинення окремих видів зобов'язань. Перелік таких показників повинен закріплюватися обліковою політикою та розпорядчими документами при організації документообороту на підприємстві. Розробка робочого плану рахунків підприємства повинна включати рівні деталізації, які б дозволяли повно і точно відобразити господарські операції з виникнення, трансформації та припинення зобов'язань. Це забезпечує оперативне виявлення порушень вимог чинного законодавства та укладених договорів, а також управління діяльністю підприємства в частині оптимізації грошових потоків, що опосередковують економічні відносини підприємства з його кредиторами.

Висновки. Важливе значення при аналізі фінансового стану суб'єкта господарювання ві-

діграє інформація про зобов'язання, яка застосовується при оцінці платоспроможності чи фінансової стабільності підприємства. Динамічні зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування підприємства накладають свій відбиток на процеси трансформації зобов'язань суб'єкта господарювання. Таким чином, удосконалення порядку відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань повинно сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень та підвищенню якості показників бухгалтерської звітності при здійсненні фінансово-економічного аналізу діяльності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 324 с.
2. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
3. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія: [монографія] / І.В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с.
4. Петрук О.М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом МФУ № 20 від 31.01.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
6. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: [підручник] / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.]; за ред. проф. М.Ф. Огійчука; 5-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.