

ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ЮРИДИЧНИЙ ЗМІСТ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Обґрунтовано підхід до ідентифікації економічних та юридичних трансформацій зобов'язань та їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Встановлено причини або передумови виникнення та трансформації зобов'язань, що дозволяє ідентифікувати факти їх зміни, та забезпечує більш адекватне визначення об'єктів бухгалтерського обліку, які відповідають конкретному виду зобов'язань.

Ключові слова: трансформація зобов'язань, факти зміни зобов'язань, договірні зобов'язання, деліктні зобов'язання.

Ринкові відносини в Україні характеризуються вільною конкуренцією, яка змушує товаровиробників бути не лише конкурентоспроможними, але і фінансово стійкими, тобто платоспроможними та ліквідними. Важливим для забезпечення фінансової стійкості підприємства є достовірний та оперативний бухгалтерський облік, а також контроль виникнення та погашення зобов'язань підприємства. Виникнення зобов'язань, як правило, не є свідченням негативного фінансового стану підприємства, оскільки передбачає відстрочення платежів за різноманітними операціями, що для підприємства означає можливість використання тимчасово вільних коштів за іншими першочерговими потребами. Однак негативною є тенденція постійного збільшення або нарощування зобов'язань, оскільки це може позначитися на репутації підприємства як несумлінного платника, збільшенні кредитних процентних ставок та згортання обсягів постачання. У цьому контексті гостроти набуває питання достовірного облікового відображення виникнення, припинення та трансформації зобов'язань підприємства, оскільки без повних, достовірних та порівняних даних бухгалтерського обліку неможливим стає ефективне управління фінансовим станом підприємства.

Питання бухгалтерського обліку зобов'язань підприємства досліджувалися у дисертаціях О. Петрука (2000 р.), Р. Коршикової (2003 р.), І. Омецінської (2008 р.), Т. Тесленко (2009 р.). Проте невирішеними є питання удосконалення методології бухгалтерського обліку зобов'язань, що призводить до відповідних теоретико-методичних та організаційно-практичних проблемних питань: недосконалості підходів до виявлення та обліку трансформації зобов'язань, їх оцінки та впливу на фінансовий стан підприємства.

Метою статті є обґрунтування підходу до ідентифікації економічних та юридичних трансформацій зобов'язань та їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Динамічність ринкових відносин в умовах економічної нестабільності характеризується частими змінами чинного законодавства, кон'юнктури ринку, що також призводить до змін домовленостей між суб'єктами господарювання. Оскільки, як зазначає проф. Я. Соколов, "традиційно в юриспруденції виділяються три джерела виникнення зобов'язань: договір, закон і делікт" [1, с. 281], то і будь-які зміни у зазначених джерелах призводять до зміни самих зобов'язань, що отримало назву "трансформація зобов'язань". Трансформація

зобов'язань виникає, перш за все, виходячи з норм чинного законодавства та господарських договорів, на основі мінливості умов виникнення зобов'язань підприємства. Крім того, окремі засади щодо трансформації господарських зобов'язань вступають у дію лише при проходженні певного визначеного проміжку часу, наприклад зобов'язання, що стають простроченими, виникнення зобов'язань у зв'язку з настанням подій, що є закономірними та передбачуваними. Дослідження випадків фактів змін зобов'язань виявило три основні передумови трансформації зобов'язань (рис. 1).

Для визначення закономірностей проходження процесу трансформації зобов'язань слід розглядати процес виникнення зобов'язань із зазначених вище джерел, кожне з яких має свої особливості. Трансформація зобов'язань виникає, як правило, через зміни зовнішнього середовища функціонування підприємства і пов'язана, переважно, зі зміною державної фінансової, бюджетної, податкової, соціальної політики або кон'юктурою ринку. Зміни зобов'язань, обумовлені дією наведених вище факторів, виявляючись у формі юридичної або економічної трансформації, впливають на оцінку та відображення зобов'язань у бухгалтерському обліку та звітності.

Для повного та достовірного відображення у звітності підприємства стану його зобов'язань вважаємо за доцільне розробити порядок ідентифікації фактів змін зобов'язань на основі наступної матриці (табл. 1).

Трансформація зобов'язань із нормативно-правовим (законодавчим) джерелом їх виникнення. Дія нормативно-правових документів обумовлює виникнення юридичних та економічних відносин між суб'єктами ведення господарської діяльності, що виявляються у взаємних правах та обов'язках сторін цих відносин. Наявність обов'язку у суб'єкта господарювання виконання певних заходів характеризується виникненням зобов'язань з нормативно-правовим (законодавчим) джерелом. Особливістю таких зобов'язань є те, що вони виникають у результаті дії норм чинного законодавства, а не за згодою сторін. В основному до них належать зобов'язання підприємства зі сплати податків, інших обов'язкових платежів, зокрема пов'язаних з загальнообов'язковим державним соціальним і пенсійним страхуванням. Трансформація зобов'язань із нормативно-правовим (законодавчим) джерелом їх виникнення може виникнути на підставі:

— зміни норм чинного законодавства щодо нарахування

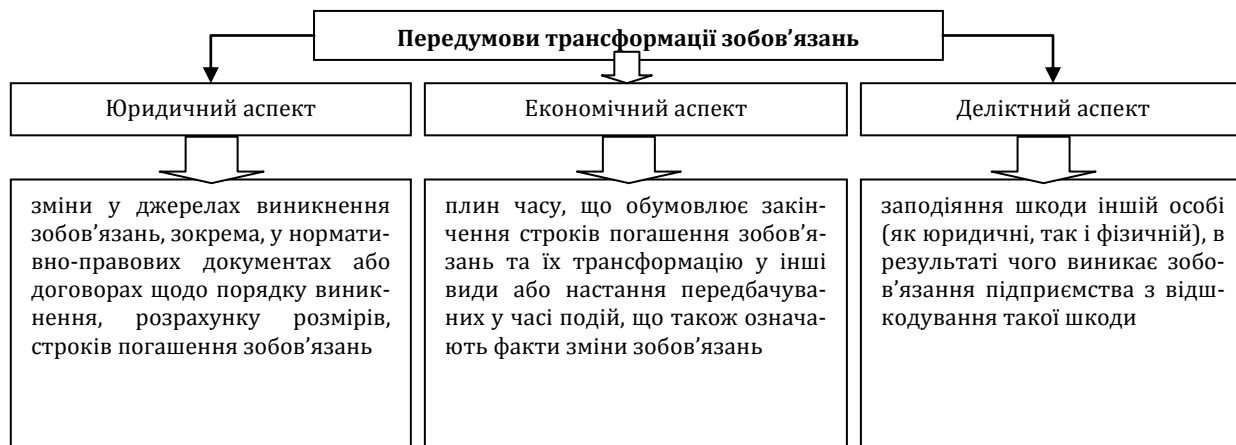


Рис. 1. Передумови трансформації зобов'язань

Таблиця 1. Ідентифікація фактів зміни зобов'язань підприємства

| Види зобов'язань | Види трансформації | |
|----------------------------------|---|---|
| | Юридична | Економічна |
| Нормативно-правові (законодавчі) | <ul style="list-style-type: none"> – зміни норм чинного законодавства щодо оподаткування та загальнообов'язкового державного соціального страхування; – зміна економічних величин (мінімуми, облікова ставка НБУ тощо), що є базою для розрахунку окремих видів зобов'язань підприємства; – реструктуризація податкового боргу | <ul style="list-style-type: none"> – зміна суми зобов'язань (як правило, знецінення), що відбувається під впливом їх юридичної трансформації за час відстрочення зобов'язань |
| Договірні | <ul style="list-style-type: none"> – зміна суми зобов'язань через прив'язку ціни договору до курсу іноземної валюти; – зміна суми зобов'язань через надання знижок, передбачених договором; – зміна умов комерційного кредитування | <ul style="list-style-type: none"> – зміна суми зобов'язань (як правило, знецінення), що відбувається під впливом їх юридичної трансформації за час відстрочення зобов'язань |
| Деліктні | <ul style="list-style-type: none"> – зміна економічних величин (мінімуми, облікова ставка НБУ тощо), що є базою для розрахунку деліктних зобов'язань підприємства (штрафи, пені, неустойки) | <ul style="list-style-type: none"> – зміна суми нарахованого деліктного зобов'язання у зв'язку з відстроченням або порушенням строків погашення |

та сплати податків, інших обов'язкових платежів, внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, на основі законодавчих актів, що мають зворотну дію;

- зміна економічних величин (мінімуми, облікова ставка НБУ тощо), що є базою для розрахунку окремих видів зобов'язань підприємства. Такі зміни впливають не стільки на порядок розрахунку, скільки на кінцеві його результати;
- реструктуризація податкового боргу, яка виявляється у відстроченні або розстроченні погашення платником податку суми податкового боргу.

Економічні трансформації зобов'язань із нормативно-правовим (законодавчим) джерелом виникнення обумовлюють появу деліктних зобов'язань, оскільки затримка у строках погашення зобов'язань, що відбувається під впливом проходження певного проміжку часу, призводить до нарахування штрафних санкцій перед бюджетом та позабюджетними фондами. Крім того, юридичні трансформації спричиняють зміну грошової оцінки зобов'язань у зв'язку з їх донарахуванням або зменшенням за результатами попередніх звітних періодів. Бухгалтерська трансформація зобов'язань із нормативно-правовим (законодавчим) джерелом виникнення викликає появу наслідків у системі бухгалтерського обліку: 1) зміна рахунку відображення зобов'язань (наприклад, депонування заробітної плати);

2) збільшення (зменшення) величини зобов'язань під впливом зміни порядку його нарахування; 3) переведення довгострокової заборгованості в поточну; 4) виникнення заборгованості за іншими обов'язковими платежами; 5) виникнення зобов'язань за рахунком, призначеним для обліку штрафних санкцій. Трансформації таких зобов'язань виявляються у зміні виду зобов'язань (як за строками погашення, так і за юридичним змістом), що потребує удосконалення їх облікового відображення в частині оцінки та вибору відповідного об'єкта обліку з достатнім рівнем деталізації облікових даних. Це дозволить своєчасно виявляти кредиторську заборгованість перед бюджетом та позабюджетними фондами, уникати прострочення у погашенні такої заборгованості і, як наслідок, податкових спорів та сплати штрафних санкцій.

Трансформація договірних зобов'язань підприємства. Значна увага, що приділяється у чинному законодавстві договірним зобов'язанням та договорам як таким, обумовлена значенням цивільних договорів при виникненні зобов'язань. Оскільки, за словами проф. О. Дзери, "договір виконує функцію безпосередньої правостворюючої підстави виникнення зобов'язання, права та обов'язки сторін, які становлять зміст зобов'язання, виникають із самого договору і не потребують інших факторів" [2, с. 13].

Договором визнається угода двох чи більше осіб, яка спрямована на встановлення, зміну чи припинення

цивільних правовідносин. Таким чином, зобов'язання (цивільні правовідносини), що виникають із договору як юридичного факту засвідчують волевиявлення сторін. Договірними зобов'язаннями будь-якого суб'єкта господарювання є його кредиторська заборгованість, тобто вартість отриманої на умовах відстрочення оплати продукції, товарів або послуг, одержаних у банківських та інших фінансових установах кредитів, нарахованих, але ще не виплачених сум заборгованості перед працівниками та учасниками підприємства, за виданими векселями, отримана від покупця попередня оплата, заборгованість за виконавчими листами тощо. Кредиторами за договірними зобов'язаннями є юридичні та фізичні особи, що надають суб'єкту господарювання кошти або товари в кредит і мають право наступного відшкодування їх вартості в грошовій формі або шляхом обміну на інші товари або послуги.

Економічні та юридичні трансформації договірних зобов'язань підприємства можуть обумовлювати такі бухгалтерські їх трансформації: 1) зміна виду зобов'язання за строками його погашення (облікова трансформація відбувається шляхом переведення довгострокового зобов'язання в поточне та навпаки); 2) зміна виду зобов'язання за формою проведення розрахунків (погашення кредиторської заборгованості векселем); 3) зміна виду зобов'язання за юридичною формою (депонування заробітної плати).

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" регулює порядок віднесення зобов'язань підприємства до складу довгострокових і можливості їх визнання короткостроковими, тобто трансформацію зобов'язань підприємства [3]. Так, п. 1 даного положення визначає довгострокові зобов'язання як всі зобов'язання підприємства, які не є поточними. Під поточними ж розуміються "зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу". Таким чином, П(С)БО 2 передбачає можливість виникнення бухгалтерських трансформацій зобов'язань підприємства. Термін погашення зобов'язань для віднесення їх до довгострокових або поточних повинен обчислюватися, починаючи з дати фінансової звітності, до передбачуваної дати їх погашення, виходячи з терміну оплати за договором, а не від дати виникнення зобов'язання до передбачуваної дати погашення зобов'язання. А тому трансформація у складі зобов'язань відбувається лише на суму, строк погашення якої припадає на період до одного року. В даному випадку ідентифікувати зобов'язання можливо на підставі вивчення умов договору.

Бухгалтерська трансформація зобов'язань із нормативно-правовим (законодавчим) джерелом виникнення спричиняє виникнення наслідків у системі бухгалтерського обліку: 1) виникнення нових об'єктів у бухгалтерському обліку, зокрема розрахунків за іншими виплатами, що пов'язані з нарахуванням штрафів, пені, неустойки; 2) донарахування компенсації сум виплат у зв'язку із простроченням платежів та їх знеціненням; 3) виникнення штрафів, пені, неустойок за порушення умов договору; 4) переведення довгострокової заборгованості в поточну.

Юридична трансформація договірних зобов'язань відбувається під впливом змін у договорі як джерелі права. Як правило, такі зміни призводять до перерахунку зобов'язань, а також зміни виду кредиторської заборгованості за строками погашення. Уніфікувати методику ідентифікації трансформації договірних зобов'язань неможливо з огляду на відмінності у предметі та умовах окремих договорів. Тому в подальшому

удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку зобов'язань доцільно проводити в розрізі та з урахуванням специфічних особливостей окремих їх видів. Економічна трансформація договірних зобов'язань переважно спричиняє зміни у реальній вартості зобов'язань на дату балансу, а тому вимагає здійснення від бухгалтера заходів, що сприяють більш адекватному їх відображенню в обліку та звітності підприємства.

Трансформація деліктних зобов'язань підприємства. На відміну від інших видів зобов'язань, які виникають на підставі правових документів (зокрема, договору, законодавчих актів), підставою виникнення деліктних зобов'язань (від лат. *delictum* – правопорушення) є заподіяння шкоди іншій особі. Деліктним є зобов'язання, в якому особа, що своїми неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю заподіяла шкоду особистим немайновим правам фізичної чи юридичної особи або шкоду їхньому майну, зобов'язана її відшкодувати в повному обсязі.

Виникнення деліктного зобов'язання пов'язане з існуванням взаємної відповідальності сторін цивільно-правових відносин. Зокрема, особливості виникнення деліктних зобов'язань пов'язані із характерними ознаками відповідальності сторін. У випадку виникнення деліктних зобов'язань передумовою може стати не тільки завдання шкоди іншій стороні правовідносин, а й упуцнення останньою економічних вигід (порушення строків поставки продукції згідно з умовами договору без збитків у покупця). Трансформація деліктних зобов'язань полягає у факті їх виникнення, оскільки вони характеризують:

- нове зобов'язання однієї зі сторін відносин замість невиконаного нею раніше (що, як правило, є результатом протиправного заподіяння шкоди чужому майну);
- додаткове зобов'язання, яке приєднується до невиконаного зобов'язання (наприклад, у разі невиконання умов договору щодо поставки продукції, що тягне за собою, окрім обов'язку виконання основного договірного зобов'язання, ще й додаткове – по сплаті штрафних санкцій).

Оскільки зміст деліктного зобов'язання полягає у праві кредитора вимагати відшкодування завданої шкоди та обов'язку боржника у вчиненні дій, що дозволять здійснити таке відшкодування, то їх трансформація може також відбуватися на підставі дії юридичних та економічних чинників, зокрема, зміни економічних величин, що є базою для розрахунку деліктних зобов'язань підприємства.

Особливості виникнення зобов'язань, мінливість умов середовища функціонування підприємства обумовлюють особливості трансформації зобов'язань та її відображення в бухгалтерському обліку. Розуміння причин або передумов виникнення та трансформації зобов'язань дозволяє ідентифікувати факти їх зміни, що забезпечує більш адекватне визначення об'єктів бухгалтерського обліку, які відповідають конкретному виду зобов'язань. 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 щодо відображення фінансового стану підприємства.

Список літератури

1. *Бухгалтерський учет [Текст] : учебник / И. И. Бочкарева, В. А. Быков и др.; Под ред. Я. В. Соколова. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768 с.*

-
2. *Зобов'язальне право: теорія і практика [Текст] : навч. посібн. для студентів юрид. вузів і фак. ун-тів / О. В. Дзера, Н. С. Кузнецова В. В. Луць та інші; за ред. О. В. Дзери. — К. : Юрінком Інтер, 1998. — 912 с.*
 3. *Баланс [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2, затверджене Наказом Міністерством фінансів України № 87 від 31.03.1999 р.*

РЕЗЮМЕ

Орлов Игорь

Экономическое и юридическое содержание трансформации обязательств: учетный аспект

Обоснованно подход к идентификации экономических и юридических трансформаций обязательств и их отображения в системе бухгалтерского учета. Установлено причин или предпосылок возникновения и трансформации обязательств, что позволяет идентифицировать факты их изменения, и обеспечивает более адекватное определение объектов бухгалтерского учета, которые отвечают конкретному виду обязательств

RESUME

Orlov Igor

Economic and juridical essence of liability transformation: an accounting aspect

Approach to identification of economic and juridical transformations of liabilities and their reflection within the accounting system has been grounded. The reasons or preconditions of appearance and transformation of liabilities, which enable to identify facts of their changes, and provide more adequate determination of accounting objects, which correspond to particular type of liabilities, have been ascertained.

Стаття надійшла до редакції 15.10.2010 р.