Бухгалтерський облік, аналіз і аудит

УДК 657.1

Гевчук Анна Вікторівна
кандидат економічних наук, доцент
ПВНЗ «Вінницький фінансово-економічний університет»
Гевчук Анна Викторовна
кандидат экономических наук, доцент
ЧВУЗ «Винницкий финансово-экономический университет»
Hevchuk Anna
PhD in Economic Sciences, Associate Professor
Vynnytsia University of Economy and Finance

ЕКОНОМІКО-ЮРИДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ВИЗНАЧЕННЯ ЗМІСТУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ
ЭКОНОМИКО-ЮРИДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ОПРЕДЕЛЕНИЮ СОДЕРЖАНИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ
ECONOMIC AND LEGAL APPROACH TO DETERMINING CONTENT AND IMPROVING ACCOUNTING LIABILITIES

Анотація. *В статті розглянуто проблему визначення змісту категорії «зобов'язання» з врахуванням економіко-юридичного підходу, що дає можливості удосконалення обліку зобов'язань. Розрішення цієї проблеми ведеться на підставі наукового аналізу, історичного та подальшого розвитку зобов'язань шляхом поєднання їх економічного та юридичного змісту, що розкриває додаткові можливості вирішення задач зобов'язального характеру в процесі розрахунків та проведення розрахункових операцій.*

В статті розглядаються три підходи при розгляді сутності поняття зобов'язань: юридичної, економічної та бухгалтерської природи. При їх узгоджені виділенні проблемні питання формування зобов'язань, їх змісту та управління зобов'язаннями на підприємствах різних форм власності.

В статті є вагомим аргументом визначення зобов'язань через економічний чинник, що дає можливість враховувати важливе значення, коли економічна величина зобов'язань з часом зменшується, тобто має місце знецінення, що є ризиком для однієї чи іншої сторони. З фінансової точки зору зобов'язання передбачає облік ресурсами в грошовій формі, зобов'язання при цьому може бути локалізоване в часі, що юридично обумовлюється договорами.

В статті в результаті досліджень визначено групу проблемних питань щодо категорій зобов'язань, які потребують першочергового визначення як економічно-правової так і облікової категорії, тобто облікове відображення в процесі господарської діяльності, а також в частині контролю і управління зобов'язаннями на підприємстві.

Результатом даного дослідження щодо зобов'язань є основою для практичного використання по удосконаленню системи управління зобов'язаннями, удосконалення обліку зобов'язань перевірки по рахунках заборгованості надає можливості покращити облікове відображення зобов'язань.

Ключові слова: *зобов'язання, економіко-юридичний підхід, бухгалтерський облік, управління зобов'язаннями, оподаткування, кредитор, боржник.*

Аннотация. *В статье рассмотрена проблема определения содержания категории «обязательства» с учетом экономико-юридического подхода, что позволяет совершенствование учета*

обязательств. Решение этой проблемы ведется на основании научного анализа, исторического и дальнейшего развития обязательств путем сочетания их экономического и юридического содержания, что раскрывает дополнительные возможности решения задач обязательственного характера в процессе расчетов и проведении расчетных операций.

В статье рассматриваются три подхода при рассмотрении сущности понятия обязательств: юридической, экономической и бухгалтерской природы. При их согласовании выделение проблемных вопросов формирования обязательств, их содержания и управления обязательствами на предприятиях различных форм собственности.

В статье является весомым аргументом определение обязательств через экономический фактор, что позволяет учитывать важное значение, когда экономическая величина обязательств со временем уменьшается, то есть имеет место обесценивание, что является риском для одной или другой стороны. С финансовой точки зрения обязательство предусматривает учет ресурсов в денежной форме, обязательства при этом может быть локализованы во времени, юридически определяется договорами.

В статье в результате исследований определена группа проблемных вопросов категорий обязательств, требующих первоочередного определения как экономически-правовой, так и учетной категории, то есть учетное отражение в процессе хозяйственной деятельности, а также в части контроля и управления обязательствами предприятия.

Результатом данного исследования по обязательствам является основой для практического использования по совершенствованию системы управления обязательствами, совершенствование учета обязательств проверки по счетам задолженности позволяет улучшить учетное отражение обязательств.

Ключевые слова: *обязательства, экономико-юридический подход, бухгалтерский учет, управление обязательствами, налогообложение, кредитор, должник.*

Summary. *The article deals with the problem of determining the content of the category of "liabilities" taking into account the economic and legal approach, which provides opportunities for improving the accounting of liabilities. The solution of this problem is based on scientific analysis, historical and further development of liabilities by combining their economic and legal content, which reveals additional possibilities of solving tasks of obligatory nature in the process of calculations and conducted accounting operations.*

In the article three approaches are considered when considering the essence of the notion of liabilities: legal, economic and accounting nature. With their consistent allocation of problem issues in the formation of obligations, their changes and management of liabilities in enterprises of different forms of ownership.

In the article is a weighty argument for defining liabilities through an economic factor, which makes it possible to take into account the importance when the economic value of liabilities decreases over time, that is, there is a depreciation and it makes a risk for one or the other party. From a financial point of view, liabilities involve accounting for resources in cash, while the liabilities may be localized in time, which is legally stipulated by the contracts.

In the article, as a result of the research, a group of problem issues has been identified regarding the categories of liabilities that require the prior definition of both economic and legal categories, that is, accounting reflection in the process of economic activity, as well as in terms of control and management of liabilities in the enterprise.

The result of this liabilities study is the basis for practical use to improve the liability management system, improving the accounting of debts oversight liabilities, provides an opportunity to improve the record reflection of liabilities.

Key words: *commitment, economic and legal approach, accounting, liability management, taxation, creditor, debtor.*

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Розвиток економічних відносин у суспільстві пов'язаний із виникненням взаємних зобов'язань суб'єктів господарювання. На сьогодні дослідження поняття «зобов'язання» залишається актуальним, оскільки перехід до ринкової економіки Україна зіштовхнулася із рядом старих невирішених економічних проблем у сфері виробництва, переміщення, розподілу і реалізації товарів, побутового обслуговування населення, охорони здоров'я, культури, освіти й інших сферах. Необхідність дослідження зобов'язань з позиції поєднання їх економічного та юридичного змісту обумовлена необхідністю отримання повної та достовірної інформації про величину зобов'язань підприємства як одного з основних факторів, що впливають на його майновий стан. Саме тому економіко-юридичний підхід є актуальним до розуміння зобов'язань і виступає основою при виявлені шляхів удосконалення організації і методики обліку і аналізу зобов'язань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний вклад у розвиток теорії, методології обліку та контролю зобов'язань внесли такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як Х.В. Майкут [1], Я.В. Соколов [2], І.В. Орлов [3], Б. Райан [5], І.Я. Омецінська [7], В.С. Толстой [8] та інші.

Дослідження свідчать, що в науковій, юридичні та економічній літературі зобов'язання виділяються в більшій мірі як суто правова категорія з незначною характеристикою економічного підходу. Історичний розвиток зобов'язань засвідчує саме юридичний підхід до розкриття змісту

терміну «зобов'язання» оскільки основою регулювання будь-яких питань зобов'язального характеру безпосередньо складали цивільно-правові документи та закони. Вагоме місце вчені приділяли зобов'язанням із спричинення шкоди, оскільки виникнення одного із юридичних факторів, а саме спричинення шкоди та безпідставне збагачення є підставою для розслідування судовими органами. Проте в системі бухгалтерського обліку більш вагомішим при визначені зобов'язань вчені вважають економічний чинник.

Формування цілей статті. Метою статті є аналіз та подальший розвиток процесу поєднання економічного та юридичного змісту категорії «зобов'язання», що дозволить сформувати більш чіткіші підходи зобов'язального характеру економічних відносин між контрагентами в процесі розрахунків та проведення розрахункових операцій.

Виклад основного матеріалу. У вітчизняній практиці є чимало проблемних питань пов'язаних із сутністю зобов'язань. Дана проблема виходить із глибокої сутності терміну та його історичного становлення на теренах кожної країни. Дослідження показали, що в більшості авторів, зокрема Ю.А. Задорожний схиляється до однієї думки у питані схожості положень зобов'язувального характеру, які визначалися у «Руській правді», Литовських статусах до положень, що наводяться у римському праві. Історичний розвиток зобов'язань показав суто юридичний підхід до трактування терміну. Задля встановлення основних взаємопов'язаних умов юридичного та бухгалтерського змісту зобов'язань, як необхідність, звернемося до історії розвитку юридичного права (рис. 1).

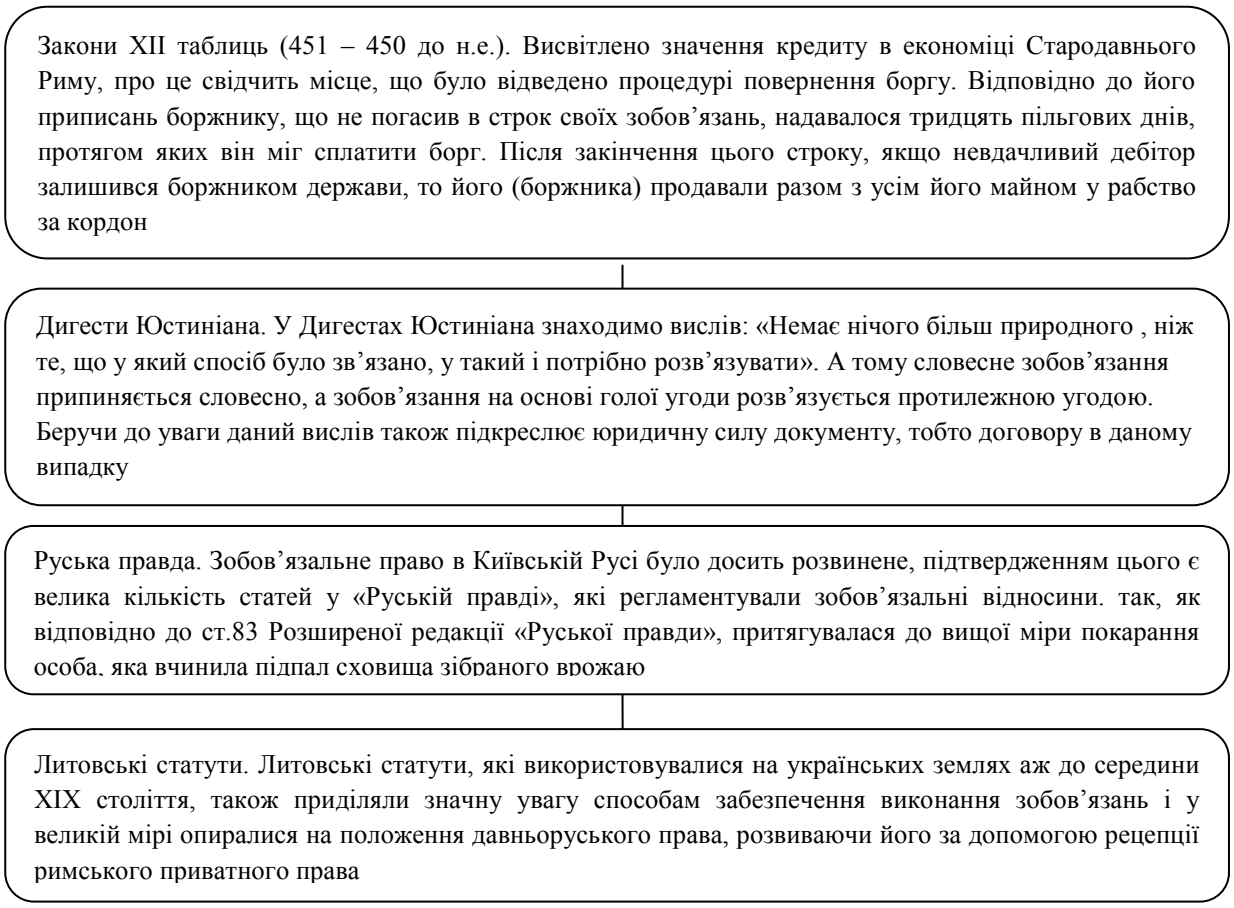


Рис. 1. Історичні документи у сфері зобов'язального права
(узагальнення автором)

Із наведеного рис. 1 Можна зробити висновок, що «зобов'язання» в різні періоди розглядається з юридичної точки зору, оскільки основою регулювання будь-яких питань зобов'язального характеру безпосередньо є складання цивільно-правових документів відповідно до законів. Основою виникнення зобов'язань контрагентами вбачали договір або інші засвідчуючи документи, що видаються боржником кредиторові. Вагоме місце вчені приділяли зобов'язанням із спричиненням шкоди, оскільки виникнення одного із юридичних фактів, а саме спричинення шкоди та безпідставне збагачення, є підставою для розслідування судовими органами. Погляди вчених на зобов'язання, як юридичної категорії наведено на рис. 2.



Рис. 2. Погляди вчених на «зобов'язання» як юридичної категорії

Щодо визначення «зобов'язання» з точки зору бухгалтерського підходу набуває економічний чинник; основні питання якого направлені на визнання та економічну оцінку зобов'язання; формування договору, як

основи виникнення зобов'язань; оцінка ризиків та невизначеності в процесі виникнення та погашення зобов'язань.

Соколов Я.В. вказує: «У економічному сенсі зобов'язання демонструють майбутні потоки засобів, обумовлені кредитами, наданими і отриманими господарюючими суб'єктами» [2, с. 281]. Відповідно, економічний зміст зобов'язань показує рівень кредиторської та дебіторської заборгованості підприємства.

Виникнення зобов'язань передбачає постійний контроль, що може бути направлений на організацію обліку зобов'язань, оскільки несвоєчасне відображення в обліку зобов'язань, може призвести до нарахування штрафів за невиконання умов договору, втрати довіри у кредитора та складність у залучені позик в майбутньому.

Таким чином, оцінка зобов'язань з економічної точки зору полягає в тому, що його оцінка з моменту виникнення до моменту погашення є різною. З часом економічна величина зобов'язань зменшується, тобто має місце знецінення, що є ризиком для однієї із сторін договору - кредиторів. Проте, для успішного зростання діяльності підприємства, все ж таки наявна потреба саме у довгостроковому залученні позикового капіталу, оскільки досягнення значних масштабів обороту нових виробничих ліній, наукових розробок, потребує довготривалого періоду розвитку.

Зобов'язання з фінансової точки зору в такому разі передбачає обмін ресурсами, які мають грошовий вимір. Крім того, зобов'язання може бути локалізоване у часі, тобто може бути момент настання зобов'язання і період часу, протягом якого воно діє. При цьому зобов'язання повинно бути юридично обумовленим [3, с. 56]. Однак, при юридичному змісті зобов'язань майбутні потоки засобів залишаються незмінними, оскільки існує першочергова умова договору. Саме тому, різниця між економічним та юридичним підходом полягає в тому, що

майбутні потоки засобів піддаються під вплив фактів зміни, таких, наприклад, як інфляція, що зменшує величину зобов'язань з часом.

Проаналізувавши визначення «зобов'язання» іноземними науковцями можна зробити висновок про те, що вони чітко визначають дану категорію, як об'єкт бухгалтерського обліку. Оскільки, в англомовній літературі для визначення зобов'язання використовуються два терміни: «liabilities» - зобов'язання з бухгалтерської точки зору; «oЬ1igations» - зобов'язання з юридичної точки зору. На основі проведених досліджень, ми дійшли висновку, що дійсно визначення «зобов'язання» має юридичну та бухгалтерську природу, тому вважаємо за доцільне розглянути це більш детально.

Зокрема, І. В. Орлов вказує на те, що "протягом XV - XX ст. сформувались два окремі наукові, напрями в бухгалтерському обліку: економічний та юридичний. Якщо юридичне трактування зобов'язань зародилось ще в XVIII ст., то економічне їх розуміння відноситься до початку XIX ст." [6, с. 170]. Автор пояснює, що в юридичній природі походження зобов'язань – профілює дія нормативно-правових актів, що обумовлює виникнення як юридичних, так і економічних відносин між суб'єктами господарювання, які виявляються у взаємних правах га обов'язків сторін таких відносин. Наявність обов'язків у суб'єкта господарювання характеризується виникненням зобов'язань з нормативно-правовим (або законодавчим) джерелом. Особливістю таких зобов'язань є те, що вони виникають у результаті дії норм чинного законодавства, а не за згодою сторін. Переважно, до них відносяться зобов'язання підприємства зі сплати податків, платежів за загальнообов'язковим державним соціальним і пенсійним страхуванням. Такі зобов'язання цілковито залежать від встановлених об'єкта та бази оподаткування, порядку нарахування та погашення податкового або іншого зобов'язання.

Омельцінська І.Я. в своїй дисертаційній роботі [7] схематично відобразила різницю в позиціях, коли зобов'язання за своєю природою є правовими та обліковими, наочно цю різницю можна розглянути на рис.3.

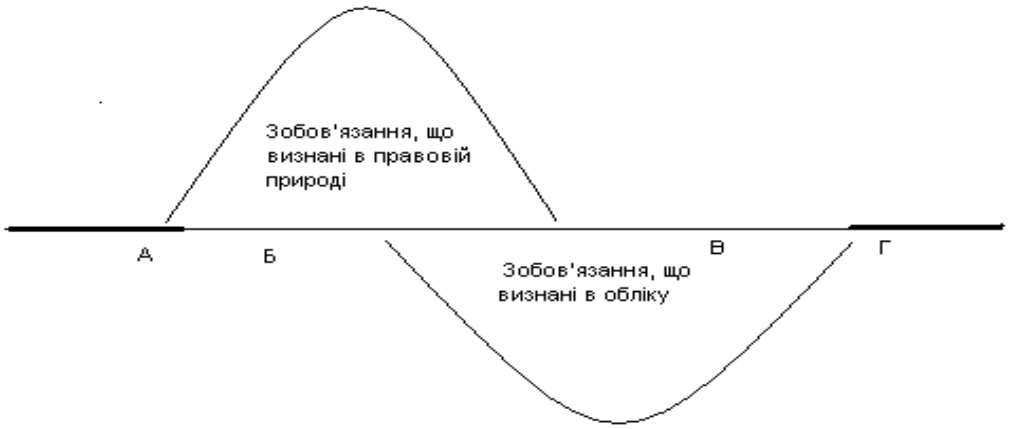


Рис. 3. Взаємозв'язки між зобов'язаннями, що визнані у правовій та обліковій природі

Відрізок БВ характеризує зобов'язання, визнані у цивільному законодавстві, що знайшли відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Другу категорію (відрізок АБ) становлять зобов'язання, які визнані в правовій площині, проте не відображаються в обліку. Так, у момент підписання договору на поставку матеріальних цінностей у підприємства виникає юридичне зобов'язання, оскільки відповідно до ст. 611 Цивільного кодексу України укладення договору вже є підставою для їх виникнення. Проте таке зобов'язання не відображатиметься на рахунках бухгалтерського обліку і в балансі. Коли ж підприємству будуть передані права на такі матеріальні цінності, це зобов'язання реєструватимуться в облік). На відрізку ВГ показані зобов'язання, відображені в обліку, але котрі не підпадають під норми цивільного

законодавства, оскільки відсутня ідентифікація їх суб'єктів.

Таким чином, при розгляді поняття «зобов'язання» необхідно розглядати три підходи, а саме юридичний, економічний та бухгалтерський, оскільки кожен підхід різниться між собою та визначає різні сторони даної категорії, викликає проблеми їх ідентифікації як об'єкта бухгалтерського обліку. Дане проблемне питання може бути вирішене при узгоджені трьох підходів у визначенні сутності зобов'язань (рис.4).

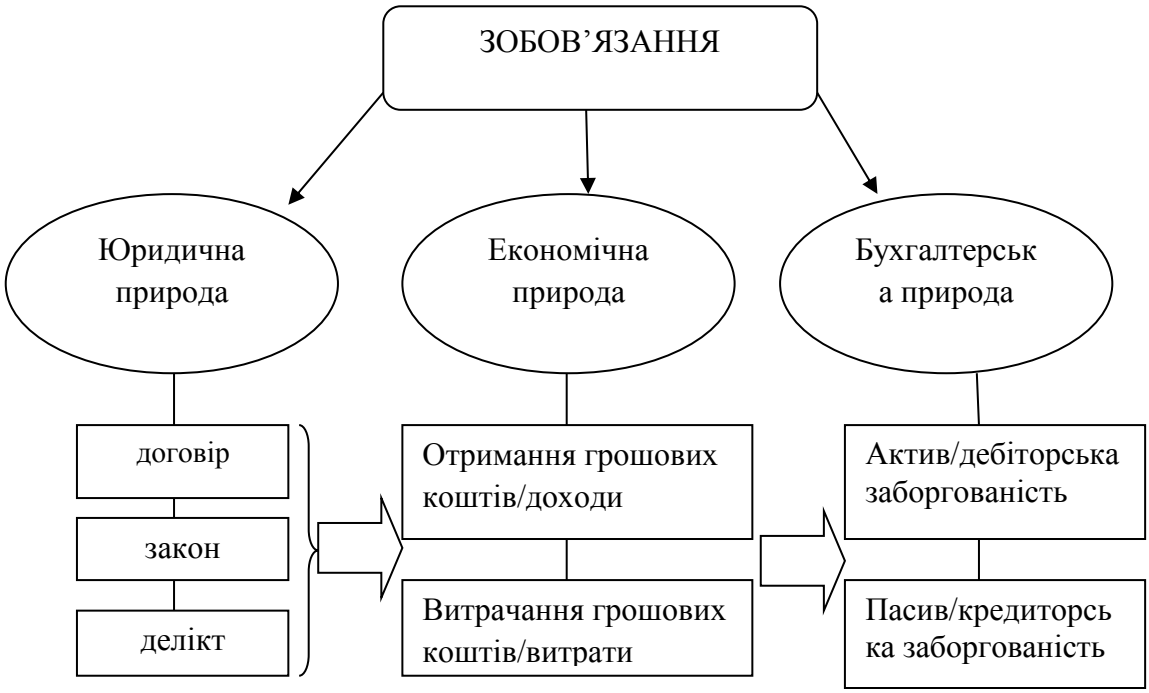


Рис. 4. Взаємозв'язок юридичної, економічної та бухгалтерської природи категорії «зобов'язання»

При поясненні природи зобов'язань необхідно враховувати і те, що взаємодія боржника і кредитора відбувається через систему розрахунків, а невиконання розрахунків призводить до виникнення зобов'язань.

Виникнення зобов'язань відбувається якщо одна особа (боржник) зобов'язана вчинити на користь іншої особи (кредитора) певну дію, тобто передати майно, виконати роботу, сплатити гроші тощо, або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника

виконання його обов'язку. Іншими словами, зобов'язання не простий юридичний склад правовідносини, сторонами якого є кредитор і боржник, а основним змістом - права і обов'язки сторін.

Дослідження проблематики зобов'язань в бухгалтерському обліку дало можливість визначити основні питання, що потребують на сьогодні першочергове вирішення. У узагальнення основних проблемних питань за групами виділимо на рис.5.



Рис. 5. Групи проблемних питань щодо категорії зобов'язання

Дані рис. 5 свідчать, що дослідники здійснюють свої дослідження, виходячи із наявних практичних проблемних питань щодо даної

категорії, а саме: формування зобов'язань, їх зміна та управління зобов'язаннями на підприємствах різних форм власності.

Відмітимо, що ефективна система управління зобов'язаннями підприємства при цьому буде можлива лише за умовами деталізованого розподілу обов'язків усіх працівників, що задіяні у сфері зобов'язальних відносин, а це може бути можливим при належній організації облікового відображення зобов'язань за фактичними термінами виникнення, трансформації та погашення довгострокових зобов'язань.

Слід додати, що використання можливості автоматизованого ведення обліку, значно полегшить функцію контролю на підприємстві, оскільки перевірка оборотних відомостей по рахунках заборгованості шляхом вибору функції вибірки по рахункам заборгованості, надасть змогу отримувати точні відомості оперативного характеру про стан зобов'язань та скоротить часові витрати в обробці відомостей, що надає реальні можливості посилити контрольні функції системи управління зобов'язаннями.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. На підставі результатів дослідження такої важливої категорії, як «зобов'язання» можна зробити висновки, про те, що виникнення зобов'язань передбачає постійний поточний контроль, що може бути направлений на організацію обліку зобов'язань, оскільки несвоєчасне облікове відображення зобов'язань, може призвести до нарахуванню штрафів за невиконанням умов угоди, втрати довіри у кредитора та складність у залучені позик в майбутньому.

Наші пропозиції стосовно проблемних питань щодо зобов'язань є основою для подальшого дослідження та практичного використання по удосконаленню системи управління зобов'язаннями, націленої на визначення основних переваг та недоліків залучення, використання та погашення зобов'язань.

Література

1. Майкут Х. В. Інститут забезпечення зобов'язань на українських землях за Статутами Великого князівства Литовського / Х. В. Майкут // Часопис Київського університету права. – 2009. - №3.- С.68-72.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – С. 281.
3. Орлов І.В. Сутність поняття «зобов'язання» / І.В. Орлов [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc-gum/Vzhdtu_econ/2010-1/18.pdf.
4. «Basic accounting concepts» In Hoyle and Ray (eds), Advanced Accounting Boston: MeGraw – Hill, 1998.
5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан // Пер. с англ. Под. ред. В.А. Микрюкова – М.: Аудит, ЮНИТИ. 1998. – 616 с.
6. Орлов І.В. Генезис поняття «Зобов'язання» / І. В. Орлов // Міжнародний збірник наукових праць. - 2009. – Випуск 1 (16).- С. 170.
7. Омецінська, І. Я. Облік і аналіз зобов'язань будівельних підприємств: методика та організація / І. Я. Омецінська // Дис. Канд. екон. наук:08.00.09. – Тернопіль, 2008. - 234 с.
8. Толстой В.С. Исполнение обязательств / В. С. Толстой. - М.: Юрид. лит., 1973. - 208 с.