

ПОНЯТТЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ПРАВОВИЙ ВИМІР

Здійснено критичний огляд нормативних документів та економічної літератури щодо підходів до трактування поняття “зобов’язання” та стану їх виконання

Постановка проблеми. У процесі господарської діяльності підприємств активізуються їхні економічні взаємовідносини з іншими суб’єктами ринку, в тому числі фізичними особами та державними органами, які зумовлюють виникнення зобов’язань. Будучи джерелом формування та фінансування активів, останні виконують важливу роль у господарській діяльності підприємств. Здійснюючи суттєвий вплив на фінансову стійкість і платоспроможність суб’єктів господарювання, зобов’язання з огляду на динамічний характер потребують ефективного управління, що досягається завдяки формуванню достовірної, якісної інформації про заборгованість, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемними питаннями обліку й аналізу зобов’язань присвячено багато праць вчених-економістів. Вагомий внесок у їхнє вирішення зробили такі вітчизняні та зарубіжні дослідники, як Х. Андерсон, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, А.М. Герасимович, І.П. Житна, З.В. Задорожний, М.О. Козлова, Д.Г. Лаптева, Р. Майданик, Л.Н. Нікуліна, І.Я. Омецінська, В.Ф. Палій, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, М.Л. Пятков, Я.В. Соколов, О.А. Солдаткіна та ін. Проте розмежування трактування зобов’язань з економічної та правової точок зору потребують додаткових досліджень.

Мета дослідження. Обґрунтування економічного та правового змісту поняття “зобов’язання” та здійснення оцінки фактів його зміни задля удосконалення обліку та контролю забезпечення виконання зобов’язань.

Викладення основного матеріалу дослідження. Облік зобов’язань починається з факту його визнання, оцінки та фіксації в системі рахунків з подальшим розкриттям у фінансовій звітності. Проте, перш за все, необхідним є з’ясування самої сутності поняття. Як зазначає в своїй дисертації К.В. Романчук, “одним з обов’язкових моментів дослідження у будь-якій галузі є точне визначення понятійного апарату, що використовується у ході дослідження, для уникнення неоднозначностей його розуміння та використання. Особливої актуальності уточнення понятійного апарату набуває у випадку проведення дослідження на перетині двох наук (зокрема, юридичної та економічної)” [32, с. 10]. Поняття “зобов’язання” – багатогранне, і завжди досліджувалося як з економічної, так і з юридичної точок зору. При цьому в силу первинності юридичної природи зобов’язання зміна юридичних поглядів здійснювала й здійснює вплив на економічне розуміння даного поняття.

Формування поняття зобов’язання з правової точки зору відбувалося протягом тривалого часу. Автор Й. Покровський у зв’язку з цим присав: “... Поняття зобов’язання пройшло в історії тривалу та складну еволюцію, і в даний час воно далеко не те, чим було на початку свого існування, в ранніх сутінках цивільного побуту” [26, с. 236].

До питання зобов’язання у своїх дослідженнях зверталось багато вчених-правознавців: М. Агарков, Ф. Гавзе, В. Голєвінський, О. Іоффе, В. Лаптев, Л. Лунц, І. Новицький, Й. Покровський й ряд інших. Основною ж сферою, в межах якої відбувалося вивчення природи зобов’язання, стала наука цивільного права. Саме цивілістами розроблено поняття зобов’язання, його зміст та основні ознаки, проте проаналізувавши літературні джерела, виявлено відсутність єдності вчених і законодавців у тлумаченні цього поняття. З метою узгодження понятійного апарату, вважаємо необхідним дослідити визначення поняття з декількох позицій: 1) цивільного права; 2) господарського права; 3) економіки та бухгалтерського обліку.

Поняття зобов’язання в цивільному праві України

Безперечно, найбільший вплив на формування сучасної системи зобов’язального права України справило римське право, одним із досягнень якого, зокрема, стала класифікація зобов’язань. Так, Інституції Юстиніана визначають зобов’язання як правові узи, згідно з якими ми зв’язані необхідністю що-небудь виконати згідно із правом нашої держави [33, с. 203]. Вже тоді зобов’язання визначалось як певний правовий зв’язок між суб’єктами. Проте первісне поняття зобов’язання представляло панування над боржником, подібне до права власності. Як відзначає Н. Коломієць зміст та мета зобов’язання цілком відповідали вимогам суспільно-економічного ладу, що існував у той період в Стародавньому Римі [16, с. 48]. В подальшому поняття зобов’язання було предметом вивчення багатьох вчених-правознавців: М. Агаркова “Зобов’язання за радянським цивільним правом” [1, с. 13], К. Анненкова “Система російського цивільного права” [17, с. 1], Ф. Вольфсона “Підручник цивільного права. Частина 1” [5, с. 72], Ф.І. Гавзе “Зобов’язальне право” [6, с. 15], В. Голєвінського “Про походження та поділ зобов’язань” [3, с. 1], О. Іоффе “Зобов’язальне право” [7, с. 54], Ф.К. Савіні “Зобов’язальне право” [4, с. 5] та ін.

Наведемо певні недоліки дослідження вченими сутності поняття зобов’язання. Так, наприклад, В. Голєвінський [9] та Р. Майданик [20] розглядають зобов’язання як пасивну категорію, не вказуючи на те, що кредитор має право не тільки отримати, але й вимагати від боржника виконання його зобов’язань. Проте, підтримуємо позицію О. Іоффе, який зазначає, що надання уповноваженій особі можливості вимагати певної поведінки від зобов’язаної особи має вирішальне значення для змісту правовідношення [15, с. 280], оскільки спираючись на законодавчі акти невиконання зобов’язання тягне за собою господарсько-правову відповідальність боржника.

Так, в своєму монографічному дослідженні І. Новицький та Л. Лунц розглядають поняття зобов’язання лише за текстом закону, без залучення нових юридичних ознак або пошуку економічних моментів, що визначають їх сутність [23, с. 370]. Ряд авторів, а саме М. Агарков [1], Ф. Вольфсон [8], Р. Майданик [20], І. Новицький та Л. Лунц [23] визначають поняття зобов’язання як цивільні правовідносини, інші ж В. Голєвінський [3] та О. Іоффе [15] – розглядають дане поняття як певний вид відносин. Вважаємо, що оскільки в теорії права проводиться певне розмежування між такими категоріями, як відносини та правовідносини (будь-які правові відносини є суспільними, проте не всі суспільні відносини є правовими [12]), таким чином поняття відносин є дещо ширшим, а отже якщо відносини врегульовані чи виникають на основі норм права вони набувають характеру правовідносин. Саме тому, на нашу думку, більш коректно визначати зобов’язання саме як правовідносини.

Зобов’язальні правовідносини завжди встановлюються з певною, конкретно визначеною особою, і тому носять відносний, а не абсолютний характер. Зобов’язання існує лише між взаємно відомими особами і не створює обов’язків для осіб, які не беруть участі в ньому як сторони. Отже, підтримуємо позицію Р. Майданика, який наголошує, що зобов’язання – це відносні правовідносини.

Також, необхідно відмітити, що як правило, вчені наголошують на тому, що зобов’язання зазвичай оформлюють процес товарообороту, тому їх відносять переважно до групи майнових правовідносин. Однак зобов’язання може бути спрямоване і на задоволення немайнового інтересу, або бути предметом

вчинення дій немайнового характеру (наприклад послуги адвокатів на безоплатний захист своїх клієнтів). Наведене свідчить про можливість визначати зобов'язання з приводу надання майнових та немайнових благ.

У цивілістичній літературі зобов'язання найчастіше визначають як правовідносини, проте, враховуючи ту обставину, що поняття "зобов'язання" є багатозначним і може застосовуватися в різних галузях права та інших сферах гуманітарних знань, видається за доцільне вести мову не взагалі про "правовідносини", а саме про "цивільні правовідносини".

У контексті викладеного пропонуємо поняття "зобов'язання" з точки зору цивільного законодавства визначити як відносно цивільні правовідносини з приводу надання майнових та немайнових благ, в силу якого одна особа (боржник) зобов'язана зробити на користь іншої особи (кредитора) певну дію, або утриматися від неї, а кредитор вправі вимагати від боржника виконання його обов'язку.

Поняття зобов'язання у господарському праві

У результаті дослідження визначено, що до 1970 р. поняття зобов'язання розглядалось лише як цивільні правовідносини. Проте у 1970 р. вихід колективної монографії І.А. Танчука та В.П. Єфімокіна "Господарські зобов'язання" [36] став причиною кардинальних змін у вченні про зобов'язання, що сприяло виникненню різноманітних дискусій. Говорячи про господарське зобов'язання, автори монографії акцентували увагу на відсутності як законодавчого, так і чітко сформульованого в науці поняття господарського зобов'язання, а тому, щоб зрозуміти його правову природу, ставилося питання про необхідність проаналізувати такі економічні поняття, як "господарство", "господарювання", "господарська діяльність". У результаті такого аналізу зроблено висновок, що господарські зобов'язання як форма господарських відносин виникають у процесі "відтворення", яким охоплюється стадія виробництва, розподілу, обміну та споживання [37, с. 20]. Проте саме поняття "господарське зобов'язання" в літературі практично не розглядалось. Його визначення, до введення в дію Господарського Кодексу України наводять лише В.В. Лаптев, І.А. Танчук. Так, І.А. Танчук визначає господарське зобов'язання як господарські правовідносини, в яких один суб'єкт (боржник) зобов'язаний вчинити на користь іншого (кредитора) певну дію господарського характеру або утриматися від певної дії [36, с. 30]. В.В. Лаптев вважає, що під господарським зобов'язанням слід розуміти врегульовані господарським законодавством відносини планово-вартісного характеру, в яких з метою досягнення встановлених планом результатів одна сторона зобов'язана на користь іншої вчинити певного виду господарсько-оперативні та (або) господарсько-управлінські (планово-організаційні) дії, а інша вправі вимагати їх вчинення [39, с. 146].

Російський дослідник В.В. Лаптев виділяє загальні риси господарських зобов'язань, які відокремлюють їх від цивільних, а саме:

- 1) опосередковують господарську діяльність;
- 2) суб'єктами господарського зобов'язання є державні або муніципальні органи, комерційні організації та внутрішньогосподарські підрозділи;
- 3) господарські зобов'язання неможливі поза державним регулюванням;
- 4) незалежно від їх виду визначають санкції за їх порушення [39, с. 145].

Характерною рисою господарських зобов'язань як відносин, врегульованих господарським законодавством, В.В. Лаптев визначає їх планово-вартісний характер, обґрунтовуючи це тим, що зобов'язання виникає не тільки і не стільки на підставі договору, але й на основі планового припису, а договірні форми застосовуються в сфері планової організації виробництва [39, с. 146]. Такий висновок, на нашу думку, зумовлений тим, що в часи панування адміністративно-командної системи господарювання економіка базувалась на державних планових завданнях, саме тому договору відводилась другорядна роль. В умовах сьогодення договір є основною формою регулювання майнових відносин між різними учасниками господарського обороту.

На сьогодні з прийняттям і введенням в дію Господарського кодексу України (далі – ГКУ) згідно з ч. 1 ст. 173 офіційно визначено господарське зобов'язання як зобов'язання, що виникає між суб'єктом господарювання та іншим учасником (учасниками) відносин у сфері господарювання з підстав, передбачених цим Кодексом, в силу якого один суб'єкт (зобов'язана сторона, у тому числі боржник) зобов'язаний вчинити певну дію господарського чи управлінсько-господарського характеру на користь іншого суб'єкта (виконати роботу, передати майно, сплатити гроші, надати інформацію тощо), або утриматися від певних дій, а інший суб'єкт (управнена сторона, у тому числі кредитор) має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку [11]. Даний факт є доказом того, що господарська діяльність є специфічною, а тому господарське зобов'язання як результат встановлення певних правових зв'язків між учасниками господарських відносин у процесі її здійснення має об'єктивний характер та на відміну від цивільно-правового зобов'язання акумулює в собі характерні риси господарської діяльності.

Відповідно до ч. 2 ст. 173 ГКУ основними видами господарських зобов'язань є майново-господарські (виникають при здійсненні господарської діяльності) та організаційно-господарські (виникають в процесі управління господарською діяльністю), а також соціально-комунальні та публічні зобов'язання [11].

Водночас згідно зі ст. 175 ГКУ майново-господарськими визнаються цивільно-правові зобов'язання, які регулюються Цивільним Кодексом України (далі – ЦКУ) з урахуванням особливостей, передбачених ГКУ [11]. Зміст майново-господарських зобов'язань визначається ст. 173 ГКУ і майже повністю відповідає поняттю "цивільне зобов'язання" (ст. 509 ЦКУ). Таким чином, господарське зобов'язання відрізняється від цивільного тим, що виникає в сфері господарювання, та має два різновиди – майнове та організаційне.

Провести більш чіткішу лінію між ними дає змогу аналіз суб'єктного складу майнового господарського зобов'язання. Так, зі змісту ст. 175 ГКУ випливає, що майново-господарськими є зобов'язання, що виникають в сфері господарювання, якщо учасниками їх є суб'єкти господарювання та деякі не суб'єкти господарювання. До перших, згідно ст. 55 ГКУ, належать: 1) юридичні особи, створені відповідно до ЦКУ, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до ГКУ, інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку; 2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані як підприємці; 3) філії, представництва, та інші відокремлені підрозділи господарських організацій, утворені для здійснення господарської діяльності. До других – не всі суб'єкти господарювання, а лише юридичні особи, а також органи державної влади, органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією.

Якщо ж зобов'язання майнового характеру виникає за участю такого різновиду негосподарюючих суб'єктів, як фізична особа – не підприємець, зобов'язання не є господарським, відтак не регулюється ГКУ. Таким чином, можна зробити висновок, що майновим господарським зобов'язанням є таке, що виникає в процесі здійснення господарської діяльності. Серед його сторін не можуть бути фізичні особи – не підприємці.

Ст. 176 ГКУ визнається поняття та суб'єктивний склад організаційно-господарських зобов'язань. Так, організаційно-господарськими визнаються господарські зобов'язання, що виникають у процесі управління господарською діяльністю між суб'єктом господарювання та суб'єктом організаційно-господарських повноважень, в силу яких зобов'язана сторона повинна здійснити на користь другої сторони певну управлінсько-господарську (організаційну) дію або утриматися від певної дії, а управнена сторона має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку [11].

Визначення поняття соціально-комунальних зобов'язань в Господарському кодексі не наведено. Визначено лише, що суб'єкти господарювання зобов'язані за рішенням місцевої ради за рахунок своїх коштів

відповідно до закону створювати спеціальні робочі місця для осіб з обмеженою працездатністю та організувати їх професійну підготовку. Зауважимо, що ці зобов'язання не є різновидом господарських зобов'язань, бо це не відповідає змісту господарських зобов'язань, зазначеному у ч.1 ст.173 ГКУ, де до предмета господарських зобов'язань відносять дії господарського чи управлінсько-господарського характеру, а також у ч.1 ст.4 ГКУ, де зазначено, що трудові відносини не є предметом регулювання цього Кодексу [22, с. 52].

Заслуговує також на увагу публічні зобов'язання. Так, згідно із ст. 178 ГКУ України суб'єкт господарювання, який відповідно до закону та своїх установчих документів зобов'язаний здійснювати виконання робіт, надання послуг або продаж товарів кожному, хто до нього звертається на законних підставах, не має права відмовити у виконанні робіт, наданні послуг, продажу товару за наявності у нього такої можливості або надавати перевагу одному споживачеві перед іншими, крім випадків, передбачених законодавством. Однак такому виду зобов'язання також не надано визначення. Також, автори пропонують ввести не тільки публічні, але й приватні господарські зобов'язання [22, с. 51]. Отже, незважаючи на те, що майново-господарські та організаційно-господарські зобов'язання набули свого розвитку та законодавчого закріплення, саме ці різновиди не є досить дослідженими у сучасній українській юридичній думці.

Таким чином, на сьогоднішній день можна виділити такі основні риси господарських зобов'язань, що відокремлюють їх від цивільних:

1. опосередковують господарську діяльність;
2. суб'єктами є юридичні особи, їх структурні підрозділи, громадяни-підприємці а також органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією.

Отже, поняття зобов'язання в цивільному праві є дещо ширшим, ніж в господарському, оскільки поширюється як на фізичних, так і на юридичних осіб.

Зобов'язання в економічному трактуванні

Як об'єкт бухгалтерського обліку, зобов'язання постійно залишалися в центрі уваги економістів ще з часів Луки Пачолі, коли італійський математик сформував мету обліку. Саме він в своїй праці "Трактат про рахунки і записи", зазначив, що головна мета обліку – це ведення своїх справ у певному порядку і як слід, щоб можна було без затримки отримати всі відомості відносно як *боргів* так і *вимог* [33, с. 67]. На сьогоднішній день в економічній науці серед вчених й досі не має одностайності, щодо визначення поняття зобов'язання. Його розглядають як борг, як суму витрат, як залучений капітал, як розрахункові відносини тощо. Правильне визначення поняття як такого є дуже важливим, оскільки залежно від нього заборгованість або може, або не може бути визнана і відображена в бухгалтерському обліку і звітності. З цією метою для більш детального аналізу поняття вважаємо за необхідне дослідити визначення у нормативних документах (табл. 1).

Таблиця 1. Трактування поняття "зобов'язання" в нормативних документах

№ з/п	Джерело	Визначення зобов'язання
1	П(С)БО 2 "Баланс" [27]	Заборгованість підприємства, що виникла <u>внаслідок минулих подій</u> і погашення якої, як очікується, призведе до <u>зменшення ресурсів підприємства</u> , що втілюють в собі економічні вигоди
2	П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [28]	
3	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [13]	
4	ЗПБО США [14]	Можлива відмова від економічних вигод в майбутньому, зумовлена нині існуючими зобов'язаннями організації з передачі активів або надання послуг іншим організаціями в майбутньому в результаті операцій або подій, <u>що мали місце в минулому</u>
5	МСФЗ 37 [21, с. 946]	Теперішня заборгованість підприємства, яка виникає <u>в результаті минулих подій</u> і погашення якої, за очікуванням, спричинить <u>вбуття з підприємства ресурсів</u> , які втілюють у собі економічні вигоди

Виходячи з даних табл. 1, дійшли висновку, що далеко не всі зобов'язання, які виникають в цивільному та господарському праві відображаються в бухгалтерському обліку. Отже, зі сторони права під зобов'язаннями розуміють певні правовідносини боржника і кредитора, а зі сторони бухгалтерського обліку – це саме заборгованість підприємства. Виділення із усього комплексу зобов'язань підприємства їх обмеженої частини, яка демонструється у бухгалтерській звітності, передбачає кваліфікацію ряду зобов'язань суб'єктів господарювання для цілей бухгалтерського обліку як умовних [30, с. 157].

Також поняття зобов'язання в Україні розшифровується в П(С)БО 2 "Баланс" [27], а у П(С)БО 11 "Зобов'язання" взагалі не має визначення цього поняття, хоча, на нашу думку, більш доцільним було б висвітлення його саме в цьому документі, адже це положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання і вже на його основі інформація розкривається у фінансовій звітності.

Проаналізувавши наведені трактування поняття в нормативних документах, можна зробити висновок, що всі вони визначають виникнення зобов'язання внаслідок минулих подій, проте не розкривається, що саме розуміється під цим терміном. Так, Т.І.Тесленко приходить до висновку, що "минула подія" – це перша з двох подій господарської операції, яка здійснюється з метою обміну [37, с. 73]. Так, у процесі придбання запасів у постачальника відбувається обмін необхідних для виробництва запасів на обіцянку розплатитися за те, що одержано, праця робітників підприємства обмінюється на

обіцянку з нарахування заробітної плати і подальшої її виплати. Під час реалізації продукції покупцям, тобто одержання доходу, підприємство бере на себе зобов'язання сплатити відповідні податки до бюджету. Отже, можна зробити висновок, що виникнення зобов'язання відбувається під час виникнення активів, а не через якийсь термін часу [37, с. 74].

Аналізуючи поняття "зобов'язання" за національними та міжнародними стандартами, необхідно також відмітити, що на відміну від практики, що сформувалася в Україні, зобов'язання згідно з міжнародними стандартами можуть виникати не тільки з договорів або законів, але й в результаті добровільного прийняття на себе зобов'язань з метою підтримати добрі ділові стосунки з партнерами або вчинити за справедливостю.

На наступному етапі дослідження доцільно провести аналіз визначення поняття "зобов'язання" в різних економічних словниках. Майже у всіх словниках поняття "зобов'язання" розглядається як оформлені договором певні відносини. Такий підхід вважаємо спрощеним та таким, що потребує перегляду, оскільки не всі зобов'язання виникають на підставі договорів. Так, наприклад, зобов'язання підприємства зі сплати податків. Адже жодне підприємство не має договору з податковими органами, проте тим не менш воно нараховує та сплачує податки, оскільки має зобов'язання, що виникають згідно чинного законодавства. Для більш наочного представлення даних, згрупуємо визначення поняття "зобов'язання" з економічної точки зору (рис. 1).

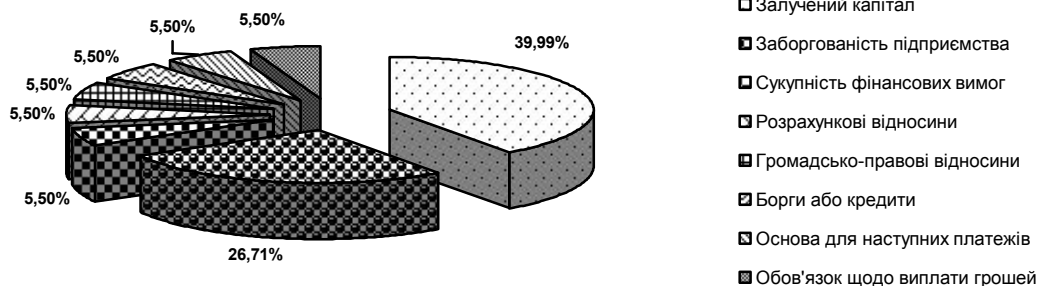


Рис. 1. Питома вага різних підходів до визначення поняття “зобов’язання”

Отже, автори визначають зобов’язання як сукупність фінансових вимог, як розрахункові відносини, як борги або кредити тощо. Проте, наприклад, визначення зобов’язання, як юридична основа для наступних платежів, яке наводять Б. Нідлз та Х. Андерсон, на нашу думку, є надто вузьким, та таким, що більше відповідає визначенню поняття договору. Ще одним з підходів до визначення зобов’язання є ототожнення його з обов’язком, щодо виплати грошей або надання товарів, робіт і послуг [19].

Вважаємо, що таке визначення більш відповідає визначенню кредиторської заборгованості підприємства, а не зобов’язанню в цілому. Проте, як бачимо з рис. 1, більшість авторів (І.Я. Омецінська [24], К.С. Сурніна [35], Ю.А. Бабаєв [10], Н.П. Кондраков [17]) визначають зобов’язання як залучений капітал (39,99 %), та як певну заборгованість підприємства – 26,71 % (А.С. Бакаєв [2], Ю.О. Ніколенко [22], Г.Г. Кірейцев [38]). Причому, зобов’язання як залучений капітал розглядають більшість російських вчених. Українські науковці в переважній більшості дотримуються позиції, що зобов’язання – це заборгованість.

Проблемні питання відповідності трактувань поняття “зобов’язання” в бухгалтерському обліку та праві має не тільки важливе теоретичне, але й практичне значення. Дослідник О.М. Петрук зазначає, що у різних статтях вчені розглядають полемічні питання, адже складність поєднання бухгалтерського обліку і юридичного оформлення полягає не лише в їх різних завданнях, а й в різному трактуванні категорій, якими вони оперують [25, с. 150].

Питанню щодо сутності поняття зобов’язання в бухгалтерському обліку та праві присвячено багато праць Я.В. Соколова [34] та М.Л. Пятава [30]. Вчені вважають, що в бухгалтерському обліку поняття “зобов’язання” є більш вузьким, ніж в цивільному та господарському праві. Обліку підлягають не всі зобов’язання, а лише ті з них, які

випливають з виконання укладених нею договорів або здійснених дій. Так, наприклад, якщо взяти договори, то, як правило, в обліку відображують тільки ті зобов’язання, які виникають з виконання договорів, але не з самих договорів. Розглянемо приклад, коли підприємство укладає договір на поставку товарів на 20000 грн. В праві вже після підписання договору виникають певні зобов’язання. В бухгалтерському обліку, лише після початку виконання договору (після першої поставки, або першого платежу) бухгалтер починає відображати на рахунках факти господарського життя. Саме цей факт ускладнює оцінку фінансового стану підприємства.

Згідно з позицією Я.В. Соколова та М.Л. Пятава основні висновки щодо відмінності поняття “зобов’язання” в юриспруденції та в бухгалтерському обліку зводяться до наступного:

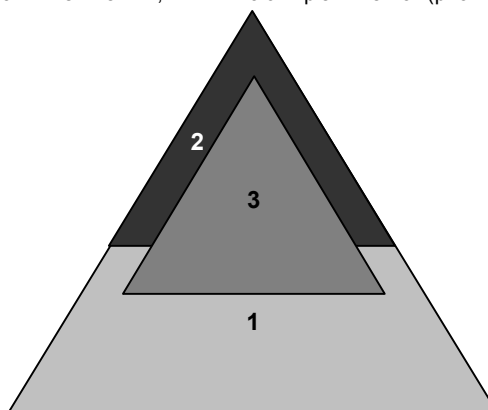
– зобов’язання в бухгалтерському обліку виникає не тільки з Цивільного кодексу, але й з інших галузей права: фінансового, трудового чи окремих законодавчих актів, що регулюють економічні відносини.;

– поняття “зобов’язання” в праві і бухгалтерському обліку мають різний зміст;

– договір – тільки юридичний факт, тому в бухгалтерському обліку відображаються договірні зобов’язання в момент їх виконання, а не виникнення [34].

Протилежну позицію висловлює О.М. Петрук, який вказує, що поняття господарського зобов’язання в праві та бухгалтерському обліку тотожні. За умови, що в бухгалтерському обліку відображуються всі складові двостороннього правового зобов’язання, вчений робить висновок, що воно також обліковується. Так, облік обов’язку продавця поставити продукцію, та облік обов’язку покупця оплатити її, дорівнює повноцінному поняттю зобов’язання в праві [25, с. 154].

У результаті проведеного дослідження вважаємо, що поняття “зобов’язання” в праві та бухгалтерському обліку мають різний зміст (рис. 2).



1. Зобов’язання в Цивільному праві
2. Зобов’язання в Господарському праві
3. Зобов’язання в бухгалтерському обліку

Рис. 2. Співвідношення поняття “зобов’язання” в праві та бухгалтерському обліку

Так, поняття зобов'язання в бухгалтерському обліку, з одного боку, включає в себе частину ознак з господарського зобов'язання, оскільки опосередковує господарську діяльність та виникає між суб'єктами господарювання. Проте оскільки ГКУ не регулює такі зобов'язання підприємства як, наприклад, заборгованість із заробітної плати, можна говорити й про належність певних ознак зобов'язання з Цивільного права.

Аналізуючи поняття "зобов'язання" з точки зору нормативних документів, також бачимо, що в цивільному та господарському праві зобов'язання виникає із договору, незалежно від того, відбувся вже певний рух щодо його виконання. У бухгалтерському обліку в момент підписання договору зобов'язання не відображаються, що підтверджують дані табл. 2.

Таблиця 2. Момент виникнення зобов'язання у праві та бухгалтерському обліку (на прикладі реалізації готової продукції)

Етап	Право	Виникнення зобов'язання	
		Бухгалтерський облік	
		Постачальник	Покупець
1. Підписання договору	+	-	-
2. Відвантаження готової продукції	-	Д-т К-т 36 701	Д-т К-т 20 631
		виникнення дебіторської заборгованості	
3. Попередня оплата за готову продукцію	-	Д-т К-т 311 681	Д-т К-т 371 311
		виникнення кредиторської заборгованості	

Підтримуємо позицію Я.В. Соколова, який зазначає, що проблеми термінології щодо поняття зобов'язання виникають при перекладі, коли при заміні іноземних термінів національними еквівалентами, змінюється зміст понять. На його думку переклад "liabilities" як зобов'язань є неприйнятним, оскільки до зобов'язань належить не тільки кредиторська, але й дебіторська заборгованість [29]. Труднощі в розумінні цього явища викликає і те, що цивільно-правове зобов'язання є двостороннім, тому певна частина

юридичного зобов'язання повинна бути показана окремо у кредитора, а інша – окремо у боржника. Їх відображення в обліку відбувається через систему подвійного запису – фундаментального елементу метода бухгалтерського обліку. В загальному розумінні поняття зобов'язання, як його розглядає проф. О.М. Петрук, представлено на рис. 3 [25, с. 158]. Однак вважаємо доцільним для комплексного розуміння поняття "зобов'язання" додати підстави його виникнення (рис. 3).

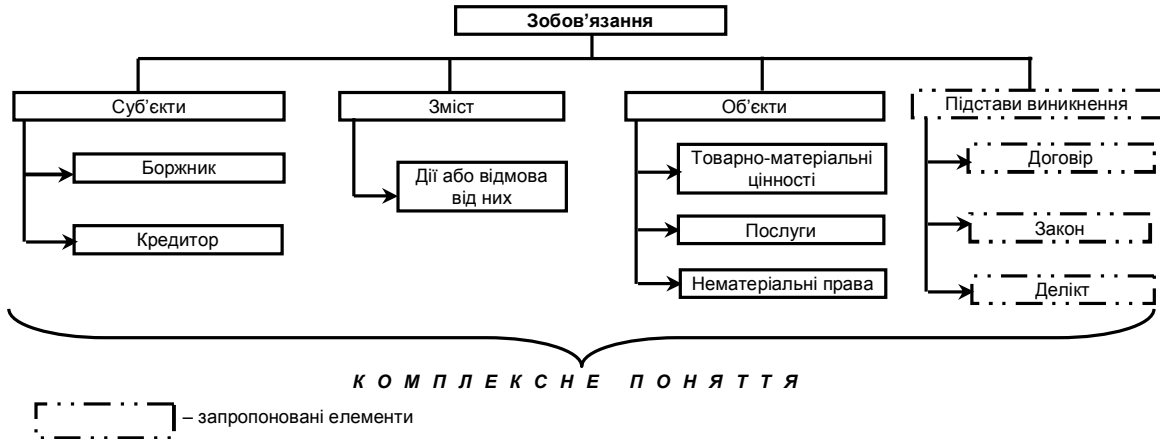


Рис. 3. Комплексне поняття "зобов'язання"

Таким чином, в українській практиці трактування поняття "зобов'язання" з юридичної точки зору є домінуючим. З економічної точки зору зобов'язання представляють собою майбутні потоки активів, що обумовлені наданими підприємством кредитами. Так, наприклад, отримані від постачальника товари на умовах майбутньої оплати, покупець фактично отримує в кредит в обсязі здійсненої угоди до моменту перерахування грошових коштів. У цей час покупець фактично користується подвійним розміром активів: і отриманими товарами або матеріалами, що можуть бути використані на виробництві, і грошима, які мають бути перераховані, проте на цей момент знаходяться у нього в обороті. З іншої сторони, продавець, який реалізує свої товари на умовах майбутньої оплати, фактично не має у розпорядженні ні товарів, ні грошових коштів. Фактично обсяг дебіторської заборгованості показує величину вилучених активів з обороту.

різному трактуватися з правової, економічної та бухгалтерської точок зору. Як правило, з економічної точки зору "зобов'язання" розглядаються як кредиторська заборгованість, що значно звужує це поняття. Проте в такій інтерпретації воно узвичаїлося і саме в такому розумінні використовується серед бухгалтерів-практиків. Саме тому з бухгалтерської точки зору найбільш доцільно зобов'язання визначити як заборгованість підприємства визначена у вартісному виразі і юридично регламентована, яка виникла в результаті розрахункових відносин між об'єднаннями (підприємствами), іншими юридичними та фізичними особами в процесі господарської діяльності, погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства.

Вчені М.Л. Пятюв і Я.В. Соколов вважають, що таким чином, з економічної точки зору зобов'язання підприємства перед контрагентами повинні відображатися як її доходи, а зобов'язання контрагентів перед підприємством – як витрати. При цьому доходи від отримання такого кредиту має визначатися з урахуванням темпів інфляції, адже "гроші сьогодні завжди мають більшу вартість ніж завтра" [30, с. 54].

Розгляд поняття "зобов'язання" як мінімум в двох площинах – юридичній та економічній дозволяє підійти до визначення факту зміни зобов'язання виходячи з аналізу його економічного та юридичного змісту. Під зміною зобов'язання можна розуміти зміну економічних вигід або втрат в зв'язку з існуванням зобов'язання. З юридичної точки зору, зміна зобов'язання це зміна прав та обов'язків сторін. Враховуючи такі особливості, факти зміни зобов'язань можна поділити на ті, які одночасно стосуються економічного та юридичного змісту, факти зміни, які є виключно економічними та факти зміни, які є виключно юридичними (рис. 4).

Отже, в результаті проведеного дослідження з'ясовано, що поняття "зобов'язання" не є однозначним, і може по-



Рис. 4. Класифікація фактів зміни зобов'язань

Необхідно зазначити, що переважна більшість змін зобов'язань, що відображаються в бухгалтерському обліку, мають як юридичний, так і економічний зміст. Як правило, автори до таких операцій відносять надання та отримання знижок, укладання договору з валютним застереженням та укладання договору цесії.

Крім того, в бухгалтерському обліку відображаються зміни, що мають суто економічний зміст. Як приклад, можна навести створення резерву сумнівних боргів, який змінює балансову вартість дебіторської заборгованості, проте не змінює право вимоги кредитора.

Проте не всі зміни зобов'язань знаходять своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Це стосується зміни зобов'язань засновників в засновницькому договорі. Також, сюди можна віднести зміну зобов'язань з ще не укладеного договору. Факт зміни такого зобов'язання стосується сфери планування поточної роботи підприємства щодо майбутніх джерел фінансування або майбутніх господарських операцій та майбутні грошові потоки.

Таким чином, можна зробити висновок, що обсяг зміни зобов'язань, що відображаються в бухгалтерському обліку, регулюється на законодавчому рівні. Серед всієї сукупності змін згідно з положеннями бухгалтерського обліку в обліку відображається лише певна частина таких змін. Іншими словами, як зазначає Д.Г. Лаптева [18], нормативні вимоги задають інформаційні границі, в межах яких інформація про зміни зобов'язань підлягає відображенню в обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Підсумовуючи вищезазначене дослідження, дійшли наступних висновків. По-перше, в українській практиці трактування поняття "зобов'язання" з юридичної точки зору є домінуючим. В економічному розумінні зобов'язання представляють собою майбутні потоки активів, що обумовлені наданими підприємством кредитами. Так, наприклад, отримані від постачальника товари на умовах майбутньої оплати, покупець фактично отримує в кредит в обсязі здійсненої угоди до моменту перерахування грошових коштів. У цей же час покупець фактично користується подвійним розміром активів: і отриманими товарами або матеріалами, що можуть бути використані на виробництві, і грошима, які мають бути перераховані, проте на цей момент знаходяться у нього в обороті. З іншої сторони, продавець, який реалізує свої товари на умовах майбутньої оплати, фактично не має у розпорядженні ні товарів, ні грошових коштів. Відповідно, величина дебіторської заборгованості показує обсяг вилучених з обороту активів. Як правило з економічної точки зору "зобов'язання" розглядаються як кредиторська заборгованість, що значно звужує це поняття. Проте в такій інтерпретації воно узвичаїлося і саме в такому розумінні використовується серед бухгалтерів-практиків. Саме тому з бухгалтерської точки зору найбільш доцільно зобов'язання визначити як заборгованість підприємства визначена у вартісному виразі і юридично регламентована, яка виникла в

результаті розрахункових відносин між об'єднаннями (підприємствами), іншими юридичними та фізичними особами в процесі господарської діяльності, погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства. По-друге, розгляд поняття "зобов'язання" як мінімум в двох площинах – юридичній та економічній – дозволяє підійти до визначення факту зміни зобов'язання виходячи з аналізу його економічного та юридичного змісту. Під зміною зобов'язання можна розуміти зміну економічних вигід або втрат у зв'язку із існуванням зобов'язання, з юридичної точки зору, зміна зобов'язання – це трансформація прав та обов'язків сторін. Тому в сучасних умовах постає питання про необхідність розвитку організації та методики бухгалтерського обліку фактів зміни зобов'язань, що зумовлено необхідністю адекватної оцінки стану заборгованості на українських підприємствах та можливості її вчасного погашення.

Список використаної літератури:

1. Агарков М. Обязательство по советскому гражданскому праву [Текст]: монография / М. Агарков. – М.: Москва, 1940. – 175 с.
2. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения [Текст]: словарь / А.С. Бакаев. – М.: Бух. учет, 2002. – 362 с.
3. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология [Текст]: словарь / И. Бернар, Ж.-К. Колли. – В. 2х ТТ: пер. с. фр. – М.: Международные отношения, 1997. – 760 с.
4. Бикова Г. Поступка вимоги – цесія та факторинг / Г. Бикова // Школа бухгалтера. – 2008. – №11. – С. 23-27.
5. Богатько Н. Знижки: облік у продавця і покупця [Текст] / Н. Богатько // Бухгалтерія. – 2007. – № 14. – С. 50-53.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит [Текст]: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП "Рута". – 2002. – 672 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності [Текст]: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, І.В. Жиглей, 2-ге вид, перероб. і доп. – Житомир, ПП "Рута", 2006. – 388 с.
8. Вольфсон Ф. Учебник гражданского права [Текст]: учебник / Ф. Вольфсон. Ч.1. – М.: Москва, 1975. – 150 с.
9. Голевинский В.О. О происхождении и делении обязательств [Текст] / В.О. Голевинский. – М.: Варшава, в типографии Осипа Бендера, 1872. – 273 с.
10. Горицкая Н.Г. Особенности бухгалтерского учета в современных условиях [Текст] / Н.Г. Горицкая. – К.: Редакция газеты "Бухгалтерія. Налоги. Бизнес", 2002. – 352 с.
11. Господарський Кодекс України [Електронний ресурс]: закон / Закон від 16.01.2003 № 436 – IV із змінами та доповненнями № 1070 – VI(1070-17) від 05.03.2009. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>. – Назва з екрану.
12. Зайчук О.В. Теорія держави і права [Текст]: підручник / О.В. Зайчук, Н.М. Оніщенко. М.: Київ, Юрінком Інтер, 2006. – 426 с.
13. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [Електронний ресурс] / Закон № 996-XIV від 16 липня 1999 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&test=4/UMfPEGznha2y.ZifFkF UdHdlwYsFgkRb1>. – Назва з екрану.
14. Зитарєва Ж.А.

- Бухгалтерский учет отложенных обязательств [Электронный ресурс] / Автореф. дис. к.э.н. 08.00.12 / Новосибирск. – М., 2007. – 29 с. – Режим доступа: <http://www.law.edu.ru/book/book.asp?bookID=52961>. – Назва з екрану.
15. *Иоффе О.И.* Обязательственное право [Текст] / И.О. Иоффе. – М.: "Юрид. лит.", 1975. – 872 с.
16. *Коломієць Н.* Становлення господарського зобов'язання як правової категорії [Текст] / Н. Коломієць // Право України. – 2006. – №4. – С. 48-51.
17. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст]: учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – М.: ТК Велби, из-во Проспект, 2006. – 448 с.
18. *Лаптева Д.Г.* Бухгалтерский учет изменения обязательств [Электронный ресурс] / Автореф. дис. канд. экон. наук : 08.00.12. – Санкт-Петербург, 2008. – 164 с. – Режим доступа: <http://www.spbu.ru/science/disser/eco/ref/>. – Назва з екрану.
19. *Лучко М.Р.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посібник / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 236 с.
20. *Майданик Р.* Поняття зобов'язання в цивільному праві України [Текст] / Р. Майданик // Підприємство, господарство і право. – 2006. – № 3. – С. 71-74.
21. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 [Текст]: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 2000. – 1272 с.
22. *Ніколенко Л.* Правові проблеми класифікації господарських зобов'язань [Текст] / Л. Ніколенко, Г. Шмат // Підприємство, господарство і право. – 2007. – №11. – С.51-54.
23. *Новицкий И.* Общее учение об обязательстве [Текст] / И. Новицкий, Л. Лунц. – М., 1950. – 388 с.
24. *Омецинська І.Я.* Поділ зобов'язань та відображення їх у балансі [Текст]: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. – Тернопіль, 2005. – С. 342-345.
25. *Петрук О.М.* Облік і аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики [Текст]: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 332 с.
26. *Покровский И.А.* Основные проблемы гражданского права [Текст] / И.А. Покровский. – М.: ИНФА, 1998. – 354 с.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс" [Электронный ресурс] / Положення № 87 від 31.03.1999 із змінами та доповненнями № 1213 від 19.12.2006. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>. – Назва з екрану.
28. *Поталович М.Э.* Бухгалтерский учет долговых обязательств, возникающих в процессе коммерческого товародвижения [Электронный ресурс] / Автореф. дис. к.э.н.: 08.00.12: СПб., 2001 171 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/82231.html>. – Назва з екрану.
29. Принципы бухгалтерского учета [Текст]: пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 496 с.
30. *Пятов М.Л.* Управление обязательствами организации [Текст]: монография / М.Л. Пятов, Соколов Я.В. – М.: "Финансы и статистика", 2004. – 224 с.
31. Римское частное право [Текст]: учебник / под ред. проф. И.Б. Новицкого, проф. И.С. Петерского. – М.: Юриспруденция, 2000. – 448 с.
32. *Романчук К.В.* Організація та методика бухгалтерського обліку договірному процесу [Электронный ресурс] / Автореф. дис. канд. эк. наук / К.В. Романчук. – М., 2005. – 205 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/82650.html>. – Назва з екрану.
33. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст]: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
34. *Соколов Я.В.* Обязательство: что это? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www/lib.ua-ru.net/diss/cont/82650.html](http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/82650.html). – Назва з екрану.
35. *Сурніна К.С.* Зобов'язання і кредиторська заборгованість: проблеми термінології та класифікації [Текст]: зб. наук. праць / Дніпропетровський нац. університет. – Дніпропетровськ, 2000. – С. 56-58.
36. *Танчук И.А.* Хозяйственные обязательства [Текст] / И.А. Танчук, В.П. Ефимочкин, Т.Е. Абова. – М.: Юридическая литература, 1970. – 216 с.
37. *Тесленко Т.І.* Чи всі зобов'язання – це наслідки минулих подій? [Текст] / Т.І. Тесленко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ – Донецьк – Харків, 2003. – С. 44-45.
38. Фінансовий менеджмент [Текст]: навч. посібник / за ред. Г.Г. Кірейцева, - Житомир, ЖІТІ, 2001. – 263 с.
39. Хозяйственное право [Текст] : учеб. / под ред. В.В. Лаптева. – М.: Юридическая литература, 1983. – 528 с.

МУШИНСЬКИЙ Вадим Валентинович – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми теорії та практики бухгалтерського обліку зобов'язань;
- теорія та методологія господарського контролю