

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ФАКТІВ ЇХ ЗМІНИ: АНАЛІЗ НАУКОВИХ ПРОБЛЕМ

Здійснено дослідження наукової та періодичної літератури та розглянуто проблемні питання обліку зобов'язань та фактів їх зміни на вітчизняних підприємствах

Постановка проблеми. Процес розвитку економіки нерозривно пов'язаний з інформаційним забезпеченням діяльності суб'єктів господарювання. Найважливішою складовою інформаційного забезпечення економічного життя суспільства є дані бухгалтерського обліку, який надає інформацію про фінансовий стан підприємства зацікавленим особам, що використовують ці дані для прийняття управлінських рішень. Вагомою складовою фінансового стану суб'єкта господарювання є інформація про зобов'язання, їх динаміку зміни, що застосовується при оцінці платоспроможності чи фінансової стабільності підприємства.

Найбільша кількість існуючих проблемних питань і пов'язаних пропозицій щодо обліку фактів господарського життя, які формують зобов'язання підприємства, стосуються обліку знижок, операцій з надання комерційного кредиту, питань нарахування відсотків за користування позиковими коштами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням щодо сутності поняття "зобов'язання", класифікації, оцінки та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку присвячено цілий ряд праць вітчизняних і зарубіжних авторів: О.О. Волинця, В.О. Гуліна, М.О. Козлової, Н. Коломійця, Д.Г. Лаптевої, Р. Майданика, Л. Ніколенко, Л.Н. Нікуліна, І.Я. Омецінської, О.М. Петрука, М.Л. Пятова, І.Л. Рильника, Я.В. Соколова, О.А. Солдаткіної та ін. Проте питання щодо обліку зміни фактів зобов'язань не знайшли належного висвітлення в працях як українських, так і російських вчених.

Метою дослідження є вивчення наукових надбань авторів щодо висвітлення теоретичних та методичних аспектів обліку зобов'язань й фактів їх зміни та їх критична оцінка з урахуванням умов сьогодення.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для проведення аналізу розвитку досліджень з питань, присвячених обліку зобов'язань, проведено огляд статей спеціалізованих періодичних видань економічного та юридичного напрямку, а саме: "Бухгалтерський учет", "Бухгалтерський облік і аудит", "Підприємництво, господарство і право", "Право України", "Бизнес Бухгалтерия", "Актуальні проблеми економіки" та тез доповідей на конференціях різного спрямування протягом 1998-2009 рр. та систематизовано інформацію хронологічно та за авторами (рис. 1).

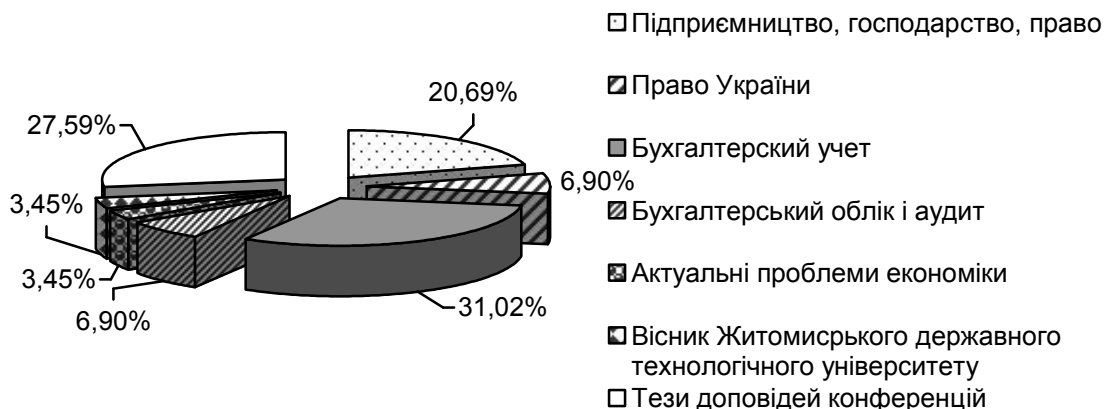


Рис. 1. Питома вага публікацій в періодичних та наукових виданнях протягом 1998-2009 рр. за напрямом дослідження "облік зобов'язань"

Значна увага висвітленню окремих питань виникнення і зміни зобов'язань розкривається на сторінках українських юридичних журналів, а саме "Підприємництво, господарство, право" (20,69 %) та "Право України" (3,45 %), що разом становить майже 25 % від загальної кількості статей. Це свідчить про багатогранність поняття "зобов'язання" та необхідність його розгляду не тільки з економічної, але й з юридичної точок зору.

Встановлено, що більшість статей, а саме 31,02 %, присвячених обліку зобов'язань розглядалися в журналі "Бухгалтерський учет", що свідчить про постійну увагу російських авторів розгляду питань, пов'язаних з обліком зобов'язань. На жаль, в українському журналі "Бухгалтерський облік і аудит" даному питанню автори приділили увагу лише в 2009 р. Так, в своїх статтях Т. Матвієнко [23] та С. Шевчук [46] звертають увагу на необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку зобов'язань у зв'язку з функціонуванням підприємств в умовах світової економічної кризи. Проте, невже достовірна інформація про залучений капітал підприємства необхідна лише в умовах кризи? Безперечно, за такої ситуації дане питання стає більш актуальним, адже зростає ймовірність збільшення заборгованості підприємств як перед іншими суб'єктами господарювання, так і перед державою. Проте користувачам постійно потрібна повна, правдива та неупереджена інформація про фінансовий стан підприємства, що є метою бухгалтерського обліку, саме тому питання, пов'язане з обліком зміни зобов'язань є актуальним у будь-який час.

Проаналізувавши спеціалізовані та наукові видання, бачимо, що питання, пов'язані з сутністю поняття "зобов'язання", а також порядком відображення їх в бухгалтерському обліку розглядалися у 29-ти статтях, в жодній з яких не піднімається питання щодо обліку фактів зміни зобов'язань (рис. 2).

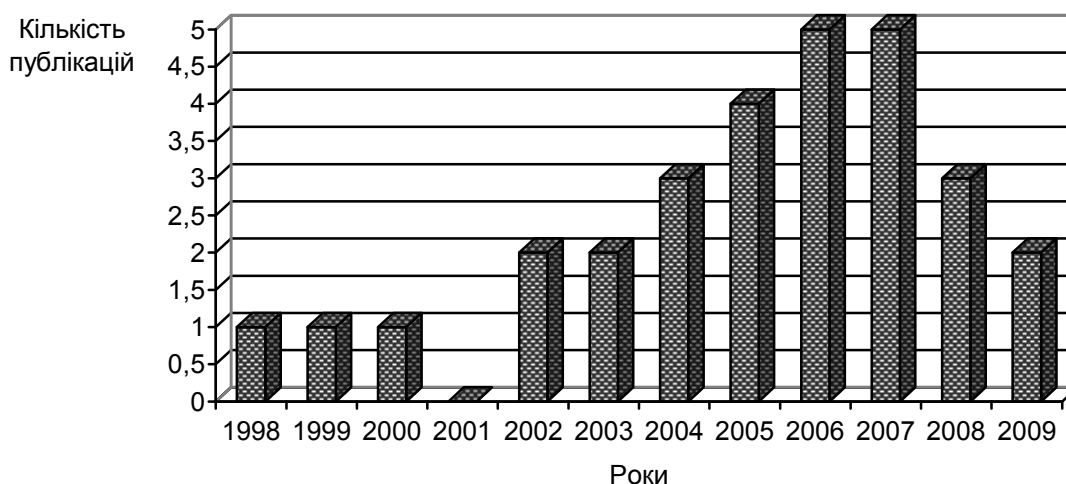


Рис. 2. Динаміка публікацій статей, присвячених обліку зобов'язань та фактів їх зміни, протягом 1998-2009 рр.

Протягом 12-ти років питання щодо обліку зобов'язань було не досить актуальним, про що свідчить невелика кількість публікацій. З рис. 1 видно, що дане питання розглядалося найбільш активно авторами починаючи з 2004 р., а найбільша кількість статей опублікована у 2006 та 2007 рр. Лише в останні роки більше уваги починає приділятися проблемам класифікації зобов'язань підприємства, їх оцінці та відображенню у фінансовій звітності. Причиною цього є підвищення кількості випадків існування кредиторської заборгованості та сумніви щодо її погашення в майбутньому.

Проаналізувавши різні джерела, також виявлено, що до 1998 р. питання стосовно обліку зобов'язань майже не розглядалися. Причиною того, що зобов'язальні відносини довгі роки практично не досліджувалися, вважаємо існування в державі планового характеру економіки та нерозвиненість договірних відносин після розвалу СРСР. Держава лімітувала всі питання розподілу продукції в централізованому порядку: заявки, якість, ціни, системи розрахунку тощо. Незалежно від результатів роботи, не було ні одного випадку банкрутства, оскільки держава поповнювала оборотні активи підприємств у разі їх недостачі.

Серед розглянутих статей та тез доповідей є публікації:

– лише оглядового характеру (Т. Бондар [1]; О. Вікров [2], В.Н. Жуков [8]; В. Ігнатенко [10]; В. Кузьмін [16]; В.С. Кукушкіна [17]; Р. Майданик [21]; Д.Н. Михайлова [24]; Ю.О. Ніколенко [27], М.Л. Пятов [34], І.Л. Рильнік [37]; Я.В. Соколов, М.Л. Пятов [40], Л.З. Шнейдман [47]);

– в яких автори не розглядали недоліків та не здійснювали критики, але вносили певні пропозиції (В. Єлісеєв [7], Т. Матвієнко [23]);

– в яких автори критикують та вказують на недоліки без будь-яких пропозицій (В. Кладієв [12]; М.О. Козлова [13]; Н. Коломієць [14]; Д.Г. Лаптева [20]; К.С. Сурніна [43], Т.І. Тесленко [44]; С. Шевчук [46]);

– в яких автори критикують та вказують на недоліки з наданням пропозицій (О.О. Волинець [4]; Р. Майданик [22]; Л. Ніколенко, Г. Шмат [26], І.Я. Омецінська [28]).

Авторами підіймаються проблеми розуміння сутності кредиторської заборгованості та ототожнення її з поняттям “зобов'язання” (К.С. Сурніна [43]), недосконалості нормативного законодавства, що регулює облік зобов'язань (Т.І. Тесленко [44]), відсутність в ньому єдиного критерію, для класифікації та оцінки зобов'язань з метою подальшого правильного відображення в обліку (І.Я. Омецінська [29]), піднімаються проблеми щодо обліку умовних зобов'язань та відображення в обліку ризиків зобов'язань, відсутності облікової номенклатури первинного та поточного обліку зобов'язань, журналів аналітичного обліку (О.О. Волинець [3]).

Дослідник Т. Матвієнко наголошує на необхідності доповнення існуючої класифікації зобов'язань ще двома видами, які можна виокремити залежно від місця їх виникнення, а саме національні та міжнародні [23]. На жаль, конкретних пропозицій щодо вирішення проблемних питань автори в статтях не наводять.

Для більш повного розуміння характеру публікацій, присвячених обліку зобов'язань розглянемо, які питання піднімалися авторами в даних статтях (табл. 1).

Таблиця 1. Питання, що розглядалися дослідниками протягом 1998 – 2008 рр. за напрямом “облік зобов'язань”

Питання, що розглядалися	Автори																									
	Єлісеєв В. [7]	Ніколенко Л., Шмат Г. [26]	Майданик Р. [21; 22]	Бондар Т. [1]	Матвієнко Т. [23]	Шевчук С. [46]	Ігнатенко В. [10]	Коломієць Н. [14]	Вікров О. [2]	Кукушкіна А.С. [17]	Міхайлова Д.Н. [24]	Лаптева Д.Г. [20]	Жуков В.Н. [8]	Пятов М.Л. [34]	Соколов Я.В., Пятов М.Л. [41]	Шнейдман Л.З. [47]	Волинець О.О. [3; 4]	Ніколенко Ю.О. [26]	Рильнік І.Л. [37]	Омецінська І.Я. [29]	Кузьмін В. [16]	Кладієв В. [12]	Тесленко Т.І. [44]	Сурніна К.С. [43]	Козлова М.О. [13]	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
Поняття “зобов'язання” з економічної та юридичної точок зору	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	6

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	
Класифікація зобов'язань	-	+	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	+	-	+	-	9	
Визначальні ознаки зобов'язань	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	3
Місце кредиторської заборгованості в системі зобов'язань	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	1
Суб'єкти виконання зобов'язань	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Зміна осіб в зобов'язанні	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Особливості господарських зобов'язань	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
Забезпечення виконання договірних зобов'язань	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Невідповідність існуючих принципів бухгалтерського обліку при обліку зобов'язань за договорами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Відображення в обліку операцій по зобов'язанням	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	2
Необхідність відображення в обліку умовних зобов'язань	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	3
Оцінка зобов'язань	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	4
Проблеми відображення в обліку ризиків зобов'язань	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Відображення в обліку зобов'язань при застосуванні комп'ютерної техніки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	1
Відображення зобов'язань у звітності підприємства	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	1

Аналізуючи табл. 1, видно, що значну увагу автори приділяють аналізу поняття “зобов'язання”, та наголошують на необхідності розгляду цієї категорії як з економічної точки зору, так і з юридичної. Так, М.Л. Пятов зазначає, що кожний факт господарської діяльності, що відображається в бухгалтерському обліку може бути охарактеризований з двох точок зору: юридичної та економічної. Не є виключенням з цього правила й факти виникнення, зміни та припинення зобов'язань [34]. В. Кладієв також наголошує, що зміст поняття “зобов'язання” ширше ніж покладено в основу співзвучної бухгалтерської категорії [12]. Проте жоден з них не аналізує спільні та відмінні риси поняття зобов'язання в економічній та юридичній науках, хоча проблема співвідношення економічних та правових засад має не тільки важливе теоретичне але й практичне значення для відображення цих операцій в бухгалтерському обліку. Також значну увагу, а саме у 9-ти статтях з 29-ти автори приділяють класифікації зобов'язань, чи характеристиці одного з його видів. Тут науковці з юридичної точки зору обмежуються класифікацією, що наведена в Цивільному та Господарському Кодексах [5; 45], з економічної – класифікацією, що визначена чинним П(С)БО 11 “Зобов'язання” [32].

Лише дослідник-юрист В. Кузьмін класифікує зобов'язання залежно від сфери економічних відносин, за економічними об'єктами, за суспільним змістом, в залежності від матеріального об'єкту, залежно від територіальної належності, від строку виконання, за часом виникнення та за ступенем незалежності сторін [16]. Формуючи дані ознаки класифікації, автор не зупиняється на причинах їх виділення, не зазначає доцільність даної класифікації для цілей бухгалтерського обліку.

Неможливо не відмітити відсутність статей, пов'язаних з обліком фактів зміни зобов'язань. Не визначаються ні причини зміни зобов'язань підприємства, ні відображення цих змін в обліку. Так, лише доц. М.О. Козлова зазначає, що не всі зобов'язання можуть бути визначені в точних грошових сумах. Коли норма відсотків встановлена раніше, сума, яка впливає з цього зобов'язання, може змінюватись залежно від термінів платежів та інших факторів [13].

Актуальність питання краще всього прослідковується досліджуючи захищені дисертації, адже кількість дисертацій відображає ступінь дослідження та широту проблематики даної тематики. Оскільки питання щодо зобов'язань розглядаються як в економічній, так і в юридичній науках, доцільно розглянути дисертації в області права, проте обмежитися лише господарським, оскільки саме ця галузь права, а не цивільна регулює відносини, що виникають між суб'єктами господарювання.

У результаті проведеного дослідження щодо обліку зобов'язань підприємства, на основі електронної бази сайту “Електронная библиотека” [48] за ключовим словом “зобов'язання” за період з 1984 по 2009р. виявлено 15 дисертацій, що безпосередньо стосуються обліку зобов'язань (табл. 2).

Таблиця 2. Аналіз дисертаційних досліджень з питань обліку зобов'язань та фактів їх зміни протягом 1984-2009 рр.

№ з/п	Рік	Кількість	Автор	Назва дисертації	Спеціальність	Науковий ступінь
1	2	3	4	5	6	7
Україна						
1	2000	1	Петрук О.М. [30]	Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському обліку	08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз і аудит	к.е.н.
2	2003	1	Коршикова Р.С. [15]	Методи оцінки активів, зобов'язань і капіталу підприємств в умовах цінових змін	08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз і аудит	к.е.н.

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7
3	2006	1	Подцерковний О.П. [31]	Грошові зобов'язання учасників господарських відносин	12.00.04 Господарське право, арбітражний процес	д.ю.н.
4	2008	1	Омецінська І.Я. [28]	Облік і аналіз зобов'язань будівельних підприємств: методика організації та	08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз і аудит	к.е.н.
Разом		4				
Російська Федерація						
5	1997	1	Зверева Е.А.* [9]	Ответственность предпринимателя за нарушение договорных обязательств	12.00.04 Підприємницьке право та арбітражний процес	к.ю.н.
6	1999	1	Гулин В.О.* [6]	Бухгалтерский учет обязательств по хозяйственным договорам	08.00.12 Бухгалтерський облік, статистика	к.е.н.
7	2001	1	Потапович М.Э.* [33]	Бухгалтерский учет долговых обязательств, возникающих в процессе коммерческого товародвижения	08.00.12 Бухгалтерський облік, статистика	к.е.н.
8	2002	1	Никулина Л.Н.* [25]	Формирование учетно-аналитической системы обязательств на промышленных предприятиях	08.00.12 Бухгалтерський облік, статистика	к.е.н.
9	2003	2	Пятов М.Л.* [35]	Проблемы бухгалтерского учета обязательств	08.00.12 Бухгалтерський облік, статистика	к.е.н.
			Курилова Т.М.* [18]	Финансовый и управленческий учет обязательств предприятия: моделирование, теория и практика	08.00.12 Бухгалтерський облік, статистика	к.е.н.
10	2004	1	Раева И.В.* [36]	Оценка рыночной стоимости долговых обязательств российских предприятий	08.00.10 Фінанси, грошовий обіг та кредит	к.е.н.
11	2005	2	Карпов Е.И.* [11]	Обязательства в русском праве	12.00.01 Теорія та історія держави і права	к.ю.н.
			Сарбаш С.В.* [39]	Общее учение об исполнении договорных обязательств	12.00.03 Цивільне право, підприємницьке право	д.ю.н.

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7
12	2008	2	Лаптева Д.Г.* [19]	Бухгалтерский учет изменения обязательств	08.00.12 Бухгалтерський облік, статистика	к.е.н.
			Солдаткина О.А.* [42]	Бухгалтерский учет обязательств в условиях конвергенции РСБУ и МСФО	08.00.12 Бухгалтерський облік, статистика	к.е.н.
Разом		11				

* Прізвища російських вчених та назви їх дисертацій наведені російською мовою

Проблеми облікового відображення є більш актуальним в Російській Федерації, але не достатньо дослідженим, що потребує подальшого розвитку. Нажаль за період з 1998 по 2009 роки захищено лише одну дисертацію Д.Г. Лаптевої [19] на здобуття наукового ступеня кандидат економічних наук щодо обліку фактів зміни зобов'язань. Дослідження присвячено розробці методології представлення в бухгалтерській звітності суб'єктів господарювання інформації щодо зміни зобов'язань, що дозволить підвищити достовірність та інформативність звітності. В роботі розглянуто економічний, юридичний та бухгалтерський зміст зобов'язання, визначено можливості застосування в сучасних умовах історично сформованих методик відображення змін зобов'язань з точки зору забезпечення інформативності бухгалтерської звітності.

Як видно з табл. 2, питання щодо зобов'язань підприємства є більш актуальним в Російській Федерації, але не достатньо дослідженим, що потребує подальшого розвитку. На жаль, за період з 1998 по 2009 роки захищено лише одну дисертацію на здобуття наукового ступеня кандидат економічних наук щодо обліку фактів зміни зобов'язань. Бачимо, що найбільше робіт за темою щодо обліку зобов'язань захищено в 2003 та 2008 рр. В інші роки цьому питанню приділялось значно менше уваги. За період з 1997-2008 рр. було захищено лише 2 дисертації на здобуття ступеня доктора юридичних наук (О.П. Подцерковний [31] та С.В. Сарбаш [39]).

Протягом 11-ти років захищено 13 дисертацій на здобуття ступеня кандидат наук, в яких розглядалися питання щодо зобов'язань підприємства. З них на здобуття наукового ступеню кандидата економічних наук – 11 дисертацій, та на здобуття ступеню кандидата юридичних наук – 2 дисертації. Виходячи з дослідження змісту дисертаційних робіт, бачимо, що серед них відбувалися дослідження за такими напрямками: особливості бухгалтерського обліку операцій при виконанні господарських договорів на промислових підприємствах Санкт-Петербурга; розробка методичних рекомендацій з удосконалення фінансового й податкового обліку зобов'язань на промислових підприємствах; бухгалтерської моделі оцінки зобов'язань відповідно до міжнародних бухгалтерських стандартів; необхідність врахування договірних зобов'язань та прав при визначенні прогнозованої ліквідності й платоспроможності підприємств та ін.

Зокрема, в 1999 р. В.О. Гулін [6] при дослідженні особливостей бухгалтерського обліку операцій при виконанні господарських договорів на промислових підприємствах Санкт-Петербурга аналізує вплив господарських договорів на організацію бухгалтерського обліку та систему оподаткування. Автор наголошує, що у ринкових умовах договір є основним юридичним документом, який закріплює всі необхідні умови для здійснення угод між контрагентами. Проте, на відміну від О.М. Петрука [30], він не

підіймає питання щодо визнання договорів первинними документами бухгалтерського обліку. У своїй дисертації В.О. Гулін визначає необхідність і доцільність розробки договірної політики підприємства для оптимізації податкових наслідків за договорами [6]. Саме тому пропонується організація економіко-правової експертизи договорів, яка являє собою системний розгляд договору як з бухгалтерської, так і з економічної та юридичної точок зору. В подальшому необхідність розробки договірної політики підприємства було обґрунтовано і в дисертації К.В. Романчук [38]. У 2002 р. Л.Н. Нікуліною [25] було запропоновано методичні рекомендації з удосконалення фінансового й податкового обліку зобов'язань на промислових підприємствах, розроблена бухгалтерська модель оцінки зобов'язань відповідно до міжнародних бухгалтерських стандартів. О.М. Петрук [30] та М.Л. Пятов [35] в своїх дослідженнях наголошували на необхідності врахування договірних зобов'язань та прав при визначенні прогностичної ліквідності і платоспроможності підприємств. У 2008 р. О.А. Солдаткіною [42] розглянуто теоретичні та практичні проблеми бухгалтерського обліку зобов'язань в умовах наближення РСБО і МСФЗ. У праці Д.Г. Лаптевої [19], щодо обліку зміни зобов'язань було наведено визначення поняття “зміна зобов'язань”, запропоновано методологію щодо відображення фактів зміни зобов'язань в бухгалтерському обліку та аналіз бухгалтерської інформації щодо зобов'язань при прийнятті управлінських рішень.

Проаналізувавши захищені дисертації, необхідно відмітити, що такі вчені як М.Л. Пятов [35] та Д.Г. Лаптева [19] в своїх працях розглядають поняття зобов'язання одразу в двох площинах. Тобто, з одного боку зобов'язання, які виникають у підприємства перед іншими суб'єктами господарювання (кредиторська заборгованість), з іншого – зобов'язання, які виникають у суб'єктів господарювання перед підприємством (дебіторська заборгованість). У нашому дослідженні для більш поглибленого аналізу поставлених завдань, вважаємо необхідним обмежитися лише розглядом зобов'язань, які виникають у підприємства перед іншими економічними суб'єктами в процесі здійснення господарської діяльності.

Здійснюючи аналіз дисертацій, виявлено ряд проблемних питань, що піднімалися науковцями стосовно обліку зобов'язань та фактів їх зміни (табл. 3).

Таблиця 3. *Проблемні питання, виділені в дисертаціях протягом 1997-2008 рр. за напрямом “облік зобов'язань та їх зміни”*

№ з/п	Рік	Автор	Виділені проблемні питання
1	2	3	4
1	1999	Гулін В.О. [6]	1. Відсутність чіткого нормативного регулювання питань, пов'язаних з обліком зобов'язань
2	2000	Петрук О.М. [30]	1. Ототожнення в українському законодавстві понять договору й угоди, неврахування цього факту в бухгалтерському обліку. 2. Невизнання договору фактом господарського життя, що потребує обліку. 3. Відокремлення договорів як первинних документів від неухильних договорів, що представляють собою потенційні активи чи зобов'язання. 4. Створення ефективної методики обліку договірних зобов'язань і прав в умовах застосування комп'ютерної техніки. 5. Використання відомостей про договори в господарсько-фінансовому аналізі
3	2002	Нікуліна Л.Н. [25]	1. Необхідність вдосконалення системи російського обліку в період зближення з міжнародними стандартами фінансової звітності

Продовження табл. 2

1	2	3	4
4	2003	Курілова Т.М. [18]	1. Існування великої кількості підходів до визначення поняття “зобов'язання”, проте відсутність чіткого розмежування особливостей цього терміну в юридичній та економічній літературі. 2. Відсутність чіткої бухгалтерської моделі нарахування зобов'язань та їх погашення
5	2008	Лаптева Д.Г. [19]	1. Відсутність єдиного сформованого підходу щодо визначення поняття “зміна зобов'язань”. 2. Відсутність відображення в звітності економічного змісту операцій по комерційному кредиту та операцій щодо отримання знижок за оплату в строк
		Солдаткіна О.А. [42]	1. Недосконалість законодавчої бази, а саме відсутність визначення поняття “зобов'язання” в нормативно-правових актах, що регулюють питання ведення бухгалтерського обліку. 2. Відображення в бухгалтерському обліку не грошових способів припинення зобов'язань спеціальними методичними вказівками не врегульовано. 3. Відсутність чіткої методики оцінки зобов'язань підприємства

У дисертаціях більше проблемних питань визначалося теоретичного, ніж методологічного спрямування. Науковці відзначають недосконалість законодавчої база України, внаслідок чого виникає невідповідність визначення одних й тих самих термінів в різних нормативних актах. Також важливим питанням, яке потребує глибокого та багатостороннього розгляду, є питання оцінки зобов'язань в бухгалтерському обліку. У початковому стані перебуває питання організації та методики аналітичного обліку, аналізу та контролю зобов'язань. Автори констатують практичну відсутність таких важливих елементів облікового процесу як облікові номенклатури первинного та поточного обліку зобов'язань, журнал аналітичного обліку зобов'язань тощо. Відсутність або застосування спрощеної форми журналу аналітичного обліку зобов'язань на практиці призводить до обмеження в інформації щодо руху та зміни зобов'язань. Відповідно, нерозробленість методики аналітичного обліку зобов'язань та фактів їх зміни зумовлює проблеми достовірної оцінки величини зобов'язань на українських підприємствах.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищезазначене дослідження, дійшли наступних висновків. По-перше, розглянувши спеціальну літературу з обліку фактів зміни зобов'язань, можна зробити висновок, що вітчизняні та українські науковці, беззаперечно, вносять значний вклад у становлення і розвиток системи обліку, аналізу та контролю зобов'язань, який необхідний для ефективної діяльності підприємства, проте праці характеризуються високим ступенем узагальнення проблем, які потребують подальшої деталізації. Саме тому питання щодо обліку фактів зміни зобов'язань й досі залишається зовсім нерозкритим в науковій літературі, а, отже, існує необхідність у подальшому вивченні цього питання, створення комплексної методики обліку та розкритті інформації у фінансовій звітності для різних користувачів.

По-друге, протягом 1997-2008 рр. з обліку зобов'язань захищено вітчизняними вченими 4 кандидатських дисертації, російськими – 11, які відображають організаційно-методичні основи бухгалтерського обліку зобов'язань та порядку їх зміни. Систематизуючи кандидатські дисертації, визначено, що особливої уваги вчені приділяють проблемним питанням економічного, юридичного та облікового змісту зобов'язань, визначенню можливості застосування методик відображення змін зобов'язань з точки зору забезпечення інформативності бухгалтерської звітності, сформованих на сьогодні. Виходячи з наведеного, вважаємо пріоритетними

напрямами подальших досліджень в сфері розвитку організації та методики обліку фактів зміни зобов'язань, що зумовлено необхідністю адекватної оцінки стану заборгованості на вітчизняних підприємствах та можливості її вчасного погашення.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бондар Т.* Суб'єкти виконання договірних зобов'язань [Текст] / Т. Бондар // Підприємство, господарство і право. – 2004. – № 6. – С. 28-31.
2. *Вікров О.* Роль і місце організаційно-господарських зобов'язань у сучасній економіці [Текст] / О. Вікров // Право України. – 2004. – № 4. – С. 53-56.
3. *Волинець О.О.* Окремі аспекти сутності та змісту зобов'язань підприємства [Текст] / О.О.Волинець // тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції. – Харьков, 2005. – С. 66-69.
4. *Волинець О.О.* Розвиток теорії і практики обліку та контролю зобов'язань у підприємствах ресторанного господарства [Текст] / О.О. Волинець // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5. – С.186-192.
5. 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.
6. *Гулин В.О.* Бухгалтерский учет обязательств по хозяйственным договорам [Електронний ресурс]: Автореф. дис. ... канд. экон. наук:08.00.12 / В.О. Гулин. – СПб, 1999. – 17 с. – Режим доступа: <http://lib.ua-ru.net/diss/cont/72189.html>. – Название с экрана.
7. *Елисеев В.* Соотношение экономических и правовых начал в праве обязательств [Текст] / В.Елисеев // Підприємство, господарство і право. – 2007. – № 4. – С. 31-35.
8. *Жуков В.Н.* Долговые обязательства: учет и налогообложение [Текст] / В.Н. Жуков // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 6. – С. 51-54.
9. *Зверева Е.А.* Ответственность предпринимателя за нарушение договорных обязательств [Електронний ресурс] / Автореф. дис. ... к.ю.н: 12.00.04 / Московская государственная юридическая академия. – М., 1997. – 31 с. – Режим доступу: <http://www.law.edu.ru/book/book.asp?bookID=52961>. – Назва з екрану.
10. *Ігнатенко В.* Договірні та позадоговірні зобов'язання [Текст] / Р. Бондар // Підприємство, господарство і право. – 2002. – № 11. – С. 31-34.
11. *Карпов Е.И.* Обязательства в русском праве [Електронний ресурс] / Автореф. дис. ... к.ю.н: 12.00.01 / Тольятти, 2005. – 179 с. – Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/185183.html>. – Назва з екрану.
12. *Кладієв В.* Облік зобов'язань: методологічний аспект [Текст] / В. Кладієв / Збірник матеріалів науково-практичної конференції. – Кіровоградський державний технічний університет, 2004. – С. 163-164.
13. *Козлова М.О.* Оцінка зобов'язань в бухгалтерському обліку [Текст] / М.О. Козлова // Вісник Житомирського Державного технологічного університету. – 2003. – С. 121-131.
14. *Коломієць Н.* Становлення господарського зобов'язання як правової категорії [Текст] / Н. Коломієць // Право України. – 2006. – № 4. – С. 48-51.
15. *Коршикова Р.С.* Методи оцінки активів, зобов'язань і капіталу підприємств в умовах цінових змін [Електронний ресурс] / Автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т. – К., 2003. – Режим доступу: <http://disser.com.ua/content/27160.html>. – Назва з екрану.
16. *Кузьмін В.* Вплив класифікації зобов'язань підприємства на їх аналітичну оцінку [Текст] / В.Кузьмін // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Міжнародна науково-практична конференція. Тези доповідей. – Київ. – 2005. – С. 22-26.

17. Кукушкина А.С. Неисполнение договорных и налоговых обязательств [Текст] / А.С. Кукушкина // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 10. – С. 23-26.
18. Курилова Т.М. Финансовый и управленческий учет обязательств предприятия: моделирование, теория и практика [Электронный ресурс] / Автореф. дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12: Воронеж, 2003. – 228 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/78467.html>. – Назва з екрану.
19. 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/econ/ref/>. – Назва з екрану.
20. Лаптева Д.Г. Принципы бухгалтерского учета и отражение обязательств [Текст] / Д.Г.Лаптева // Бухгалтерский учет. – 2007. – С. 29-32.
21. Майданик Р. Місце зобов'язання в цивільному праві України [Текст] / Р. Майданик // Підприємство, господарство і право. – 2006. – № 4. – С. 3-6.
22. Майданик Р. Поняття зобов'язання в цивільному праві України [Текст] / Р. Майданик // Підприємство, господарство і право. – 2006. – № 3. – С. 71-74.
23. Матвієнко Т. Зобов'язання підприємства за зобов'язаннями і зборами: сучасні підходи до класифікації в обліку та аудиту [Текст] / Т. Матвієнко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 11-17.
24. Михайлова Д.Н. Учет обеспечения исполнения обязательств по сделкам [Текст] / Д.Н. Михайлова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 5. – С. 34-36.
25. Никулина Л.Н. Формирование учетно-аналитической системы обязательств на промышленных предприятиях [Электронный ресурс] / Автореф. дис. ... к. э. н.: 08.00.12. – Орел, 2002. – 191 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/221789.html>. – Назва з екрану.
26. Ніколенко Л. Правові проблеми класифікації господарських зобов'язань [Текст] / Л.Ніколенко, Г.Шмат // Підприємство, господарство і право. – 2007. – № 11. – С. 51-54.
27. Ніколенко Ю.О. Методи вдосконалення обліку кредиторської заборгованості [Текст]: тези доповідей учасників VI міжнародної студ. Наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олександра Сергійовича Бородкіна, Київ, 2008. – С. 16-19.
28. Омецінська І.Я. Поділ зобов'язань та відображення їх у балансі [Текст]: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. – Тернопіль, 2005. – С. 342-345.
29. Омецінська І.Я. Облік і аналіз будівельних підприємств: методика та організація [Електронний ресурс] / автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.09, Терноп. нац. экон. ун-т. – Т., 2008. – 20 с. – Режим доступа: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08oіurpmo.zip>. – Назва з екрану.
30. Петрук О.М. Договірні зобов'язання і права в бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.06.04 / О.М. Петрук; Київ. нац. экон. ун-т. – К., 2000. – 20 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/inode/34063.html>. – Назва з екрану.
31. Подцерковний О.П. Грошові зобов'язання учасників господарських відносин [Електронний ресурс] / дис... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / Одеський національний ун-т ім. І.І.Мечникова. – О., 2006. – 527 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/244217.html>. – Назва з екрану.
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" [Електронний ресурс] / Затв. Наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000 р. із змінами та доповненнями № 1125 від 25.09.2009 р. – Режим доступа: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu11/>. – Назва з екрану.

33. *Потапович 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.
34. *Пятов М.Л.* Обязательство как категория бухгалтерского учета [Текст] / М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 17. – С. 23-26.
35. *Пятов М.Л.* Проблемы бухгалтерского учета обязательств [Электронный ресурс] / Автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12: Санкт-Петербург, 2003. – 359 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/disser/ua/code-12.00.03--p-4.html>. – Назва з екрану.
36. *Раева И.В.* Оценка рыночной стоимости долговых обязательств российских предприятий [Электронный ресурс] / Автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10: Москва, 2004. – 201 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/82650.html>. – Назва з екрану.
37. *Рильник І.Л.* Аспекти обліку поточних зобов'язань підприємства [Текст] / І.Л. Рильник // тези доповідей учасників VI міжнародної студ. Наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олександра Сергійовича Бородкіна, Київ, 2008. – С. 59–61.
38. *Романчук К.В.* Організація та методика бухгалтерського обліку договірною процесу [Електронний ресурс]: / Автореф. дис. ... канд. ек. наук / К.В. Романчук. – М., 2005. – 205 с. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/82650.html>. – Назва з екрану.
39. *Сарбаш С.В.* Общее учение об исполнении договорных обязательств [Электронный ресурс]: / Автореф. дис. ... доктора. юр. наук: 12.00.03 Москва, 2005. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/219065.html>. – Назва з екрану.
40. *Соколов Я.В.* Бухгалтерская природа обязательств [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 9. – С. 41-44.
41. *Соколов Я.В.* Регулирование оценки имущества и обязательств [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 11. – С. 39-41.
42. *Солдаткина О.А.* Бухгалтерский учет обязательств в условиях конвергенции РСБУ и МСФО [Электронный ресурс]: / Автореф. дис. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / Солдаткина О.А. –Новосибирск, 2008. – 215 с. Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/291272.html>. – Назва з екрану.
43. *Сурніна К.С.* Зобов'язання і кредиторська заборгованість: проблеми термінології та класифікації [Текст]: зб. наук. праць / Дніпропетровський нац. Університет. – Дніпропетровськ, 2000. – С. 56-58.
44. *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.
45. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] / Закон від 16.01.2003 № 435-IV]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>. – Назва з екрану.
46. *Шевчук С.* Визнання та оцінка зобов'язань у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності [Текст] / С. Шевчук // Бухгалтерський облік та фінансова звітність. – 2009. – № 6. – С. 18-23.
46. *Шнейдман Л.З.* Условные обязательства и условные активы [Текст] / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 11. – С. 19-22.
47. Электронная библиотека [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://lib.ua-ru.net>. – Назва з екрану.