

23. Саєнко О. Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс] / О. Саєнко // Юридическая газета "ЮР.ГАЗЕТА". – 2005. – № 22/58. – Режим доступу: <http://www.yur-gazeta.com/ru/oarticle/1901/>.
24. Сидоренко Т.О. Сутність та причини ухилення від сплати податків / Т.О. Сидоренко // Економічний часопис XXI. – 2010. – №5-6. – С. 48-52.
25. Собуцький С. Місце під «тінню» / С. Собуцький // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 37. – С. 20–23.
26. Соколовська А.М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – №1. – С. 65–76.
27. Тіньовий фонд оплати праці оцінюється в 145 млрд грн // Праця і зарплата. – 2011. – № 28 (752). – С. 1.

УДК 657.433

Омецінська І.Я.,
к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері
Тернопільський національний економічний університет

ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПЕРЕД ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ: СУТНІСТЬ, УМОВИ ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІК

Постановка проблеми. Господарська діяльність будь-якого суб'єкта господарювання пов'язана з використанням коштів, матеріальних і нематеріальних цінностей, що перебувають у безперервному кругообігу, в основі якого лежать господарські процеси. Важливою складовою кругообігу капіталу є процес постачання, при якому підприємство забезпечується необхідними для ведення його господарської діяльності матеріальними цінностями. Процес постачання тісно пов'язаний з розрахунковими операціями, які можуть призвести до утворення зобов'язань. У разі виникнення розриву у часі моменту переходу права власності на придбані матеріальні цінності (роботи чи послуги) з моментом їхньої оплати виникає заборгованість перед постачальниками та підрядниками. Величина заборгованості підприємства здійснює суттєвий вплив на фінансову стійкість і платоспроможність суб'єкта господарювання. Тому необхідним є отримання достовірної, якісної та обґрунтованої інформації про стан розрахунків, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ряд науковців досліджували проблеми обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, як з облікової, так і з правової точок зору. Серед них доцільно виділити таких науковців, як Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Власюк, С.Ф. Голов, О.М. Петрук, П.Я. Хомин, Е.Ф. Югас та інші. Проте нині й надалі малодослідженими залишаються питання щодо визначення економічної сутності зобов'язань перед постачальниками і підрядниками, порядку їх відображення в обліку й звітності.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження економічної сутності зобов'язань перед постачальниками та підрядниками за товари, роботи, послуги, вивчення порядку їх визнання з урахуванням правового та облікового законодавства, удосконалення методики відображення в обліку такої заборгованості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вагоме місце в системі розрахункових операцій мають розрахунки з постачальниками і підрядниками. Вони виникають у результаті забезпечення підприємства товарно-матеріальними цінностями, роботами й послугами та є найбільш поширеним видом зобов'язань. Слід відмітити, що як кредиторська заборгованість загалом, так і кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зокрема, займає важливу частину пасивів вітчизняних підприємств (рис. 1). Як видно з рис. 1, частка кредиторської заборгованості на підприємствах України постійно зростає. Якщо станом на 1.01.2008 р. ця величина складала 34,1 %, то вже станом на 1.01.2012 р. частка кредиторської заборгованості у загальній величині джерел утворення активів підприємств зросла до 39,3 %. Аналогічно відмічається ріст частки кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги у пасивах: 18,6 % станом на 1.01.2008 р., 19,4 % станом на 1.01.2009 р., 19,8 % станом на 1.01.2010 р. та 20,4 % станом на 1.01.2011 р.

Підприємствам необхідно ефективно управляти кредиторською заборгованістю та слідкувати за її величиною. З одного боку, наявність такої заборгованості є позитивним елементом, оскільки вона є «дешевою» заборгованістю порівняно з зобов'язаннями за отриманими кредитами банків, векселями, облігаціями та дозволяє користуватися коштами інших підприємств. Однак надто велика величина кредиторської заборгованості знижуватиме платоспроможність суб'єктів господарювання та може стати одним із аргументів відмови інших підприємств, фінансових структур у співпраці.



Рис. 1. Частка кредиторської заборгованості загалом та кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги в пасивах підприємств України в 2008-2012 рр. (складено на основі [3])

Нелегким завданням є також вибір постачальника чи підрядника. Якщо контрагент обраний правильно, то це може сприяти зниженню матеріальних витрат на виробництво і, як наслідок, зниженню собівартості продукції (робіт, послуг), забезпеченню відповідної якості продукції, отриманню знижок і т.д. Погоджуємось з Е.Ф. Югас, що «...при виборі постачальника чи підрядника потрібно враховувати ряд умов, серед яких: цінова конкурентоспроможність (включаючи витрати на зберігання, транспортування і страхування); умови платежу; гарантійні строки; ремонт і після продажне обслуговування; відповідність продукції постачальника стандартам якості; можливість закупівель безпосередньо у виробників або оптовиків; географічне місце розташування; основні види діяльності та фінансовий стан; виробнича потужність та обсяги випуск продукції за останні роки» [8].

Основною причиною виникнення розрахункових операцій з постачальниками та підрядниками і, як наслідок, утворення зобов'язань, є укладення договорів, в яких зазначаються предмет, строк дії та ціна договору, відповідальність і зобов'язання сторін тощо. В даному випадку утворюється юридичне зобов'язання, яке регулюється Цивільним кодексом України. У ст. 509 Цивільного кодексу України зазначається, що «зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку» [7]. Проте таке зобов'язання не відобразиться на рахунках бухгалтерського обліку і в балансі. Коли ж суб'єкти господарювання, що уклали договір, перейдуть до виконання взятих на себе обов'язків, то тоді ці зобов'язання реєструватимуться в обліку. Таку ситуацію зумовлюють умови визнання зобов'язань в обліку, які визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 11 «Зобов'язання»: зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення [4].

На нашу думку, з метою узгодження правового й облікового законодавства юридичні зобов'язання перед постачальниками та підрядниками слід відобразити на субрахунку позабалансового обліку 042 «Непередбачені зобов'язання» і в примітках до фінансової звітності. В подальшому в момент виконання зобов'язань за контрактом ту суму юридичних зобов'язань, які перетворились на реальні і почали відповідати критеріям визнання зобов'язань в бухгалтерському обліку, слід виключити із позабалансового субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання» та відобразити на рахунках бухгалтерського обліку й у балансі. Таке відображення зобов'язань підприємства забезпечить користувачів фінансової звітності об'ґрунтованою і правдивою інформацією про борги підприємства та його платоспроможність.

Важливим моментом в обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками є класифікація такої кредиторської заборгованості. Найпоширенішою ознакою класифікації боргів підприємства є термін погашення. Вважаємо, за таким критерієм кредиторську заборгованість перед постачальниками і підрядниками за товари, роботи, послуги слід класифікувати досить детально:

- з терміном погашення до трьох місяців,
- з терміном погашення від трьох до шести місяців,
- з терміном погашення більше шести місяців.

При цьому для цілей управління зобов'язаннями підприємства доцільно складати аналітичну таблицю за видами кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками. При цьому слід взяти до уваги ще одну важливу класифікаційну ознаку: виконання умов погашення, за якою заборгованість поділяти на прострочену, непрострочену, відстрочену. Прострочену заборгованість

доцільно поділяти за термінами прострочення до трьох місяців, від трьох до шести місяців, більше шести місяців (табл. 1).

Таблиця 1

Аналітична таблиця для управління кредиторською заборгованістю перед постачальниками та підрядниками на основі термінів погашення й виконання умов погашення

Вид заборгованості	Кредиторська заборгованість									
	всього	у т. ч. за термінами погашення, грн.			з неї прострочена					
		до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців	термін прострочення			сума, грн.	причини виникнення	вжиті заходи
					до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	більше 6 місяців			
Період										

Кредиторську заборгованість перед постачальниками та підрядниками слід також класифікувати за видами кредиторів, оскільки такий поділ покладений в основу побудови аналітичного обліку зобов'язань та формування реєстрів обліку.

Для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги призначено рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачено три субрахунки до даного рахунку:

- 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»,
- 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»,
- 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ» [2].

Г.В.Власюк для полегшення ведення бухгалтерського обліку кредиторської заборгованості за конкретними договорами пропонує ввести у План рахунків додатковий позабалансовий рахунок 10 «Кредиторська заборгованість»: 101 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої ще не настав з вітчизняними постачальниками»; 102 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої ще не настав з іноземними постачальниками»; 103 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, прострочена з вітчизняними постачальниками»; 104 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, прострочена з іноземними постачальниками» [1, 41].

На нашу думку, такий поділ доцільно робити, але на субрахунках другого порядку до рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»: 6311 «Заборгованість перед вітчизняними постачальниками та підрядниками, термін сплати якої ще не настав», 6312 «Відстрочена заборгованість перед вітчизняними постачальниками та підрядниками», 6313 «Прострочена заборгованість перед вітчизняними постачальниками та підрядниками», 6321 «Заборгованість перед іноземними постачальниками та підрядниками, термін сплати якої ще не настав», 6321 «Відстрочена заборгованість перед іноземними постачальниками та підрядниками»; 6322 «Прострочена заборгованість перед іноземними постачальниками та підрядниками».

У Формі фінансової звітності № 1 «Баланс», структура якої регламентована П(С)БО 2 [5], також доцільно показувати величину простроченої кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. З цією метою поряд з рядком 530 пасиву балансу слід виділити рядок 531 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги прострочена». Це посилить інформативність фінансової звітності підприємства.

Розрахунки з постачальниками та підрядниками при журнальній формі обліку ведуться у журналі 3. Даний журнал не містить аналітичної інформації про стан таких розрахунків, і тому основну увагу слід звертати на відомість 3.3. У відомості колонку за назвою «Постачальник» варто перенести перед колонками «Реєстраційний номер» і «Номер документа, дата», що дасть змогу здійснювати аналітичний облік розрахунків з постачальниками за кожним постачальником і підрядником, а тоді відповідно до кожного документа на сплату, як цього вимагає Інструкція про застосування Плану рахунків.

Слушною вважаємо думку П.Я. Хомина, який пропонує на великих підприємствах за умови значної кількості господарських операцій записи у відомості 3.3 здійснювати позиційним способом, відводячи для кожного постачальника лише один рядок. Для цього необхідне попереднє групування первинних документів з використанням аркушів-розшифровок [6, 59].

Висновки з даного дослідження. На основі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Якщо кредиторська заборгованість не перевищує оптимальних меж, то вона може позитивно впливати на діяльність підприємства, оскільки є «дешевою» заборгованістю порівняно з

зобов'язаннями за отриманими кредитами банків, векселями, облигаціями та дозволяє користуватися коштами інших суб'єктів господарювання.

2. В момент укладення договору зобов'язання перед постачальниками та підрядниками слід відображати на субрахунку позабалансового обліку 042 «Непередбачені зобов'язання». Після виконання зобов'язань за контрактом ту суму юридичних зобов'язань, які почали відповідати критеріям визнання зобов'язань в бухгалтерському обліку, слід виключити із позабалансового обліку та відображати на рахунках бухгалтерського обліку та в балансі. Таке відображення зобов'язань забезпечить користувачів фінансової звітності об'єктивною і правдивою інформацією про борги підприємства.

3. За терміном погашення кредиторську заборгованість перед постачальниками і підрядниками слід класифікувати досить детально: з терміном погашення до трьох місяців, від трьох до шести місяців, більше шести місяців. Аналогічно прострочену заборгованість доцільно поділяти за термінами прострочення до трьох місяців, від трьох до шести місяців, більше шести місяців.

4. До рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» слід відкривати субрахунки другого порядку для відображення простроченої, відстроченої заборгованості перед постачальниками й підрядниками та заборгованості, термін сплати якої ще не настав.

На нашу думку, вищенаведені пропозиції сприятимуть удосконаленню облікового відображення зобов'язань перед постачальниками та підрядниками.

Література

1. Власюк Г.В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками / Г.В. Власюк // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 5. – С. 40-44.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

3. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. Хомин П. Особливості обліку розрахунків з постачальниками (підрядниками) за новими регістрами журнальної форми / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – № 1. – 2002. – С. 59-61.

7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Югас Е. Ф. Економічна сутність договірних відносин підприємства та форми розрахунків з постачальниками і підрядниками // Економічний вісник університету. – 2011. – № 17/2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2011_17_2/Yugas.pdf.

УДК 657.1:657.421

Сава А.П.,
к.е.н., завідувач відділу аграрної економіки
Тернопільська державна сільськогосподарська
дослідна станція ІКСГП НААН

ВПЛИВ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА ЕФЕКТИВНЕ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Система бухгалтерського обліку постійно перебуває під впливом економічних процесів. Враховуючи глобалізаційний напрям розвитку світової економіки та ринкову спрямованість вітчизняної, в Україні реалізуються низка заходів щодо її реформування. На сьогодні з набранням чинності нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО, прийняттям Податкового кодексу України [4] можна стверджувати про новий етап організації і методології бухгалтерського обліку.

Особливої уваги серед об'єктів реформування обліку набувають необоротні активи у зв'язку з широкими потребами інвесторів та інших зацікавлених користувачів отримувати точну і достовірну інформацію про стан та ефективність використання капіталу в аграрному секторі економіки. Через зміни в