

Економічні науки

УДК 657.01

Белей Світлана Іванівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри управління проектами та безпеки підприємства,
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича*

Белей Светлана Ивановна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры управления проектами и безопасности предприятия,
Черновицкий национальный университет имени Юрия Федьковича*

Belei Svitlana

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the
Department of Project Management and Enterprise Security
Chernivtsi National University named after Yuri Fedkovich*

Іванюк Тетяна Іванівна

*магістр
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича*

Иванюк Татьяна Ивановна

*магистр
Черновицкого национального университета имени Юрия Федьковича*

Ivanyuk Tatyana

*Master of the
Chernivtsi National University named after Yuri Fedkovich*

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З
ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ ЯК ІНСТРУМЕНТУ
КОНТРОЛЮ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

**ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С
ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ КАК ИНСТРУМЕНТА
КОНТРОЛЯ ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ
FEATURES OF ACCOUNTING CALCULATION WITH SUPPLIERS
AND CONTRACTORS AS AN INSTRUMENT FOR PAYMENTS
CONTROL OF ENTERPRISES**

***Анотація.** Досліджено теоретичні, організаційні і методичні аспекти організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. Розкрито сутність кредиторської заборгованості. Виявлено проблемні питання обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками. Охарактеризовано нормативно-правове регулювання та порядок узагальнення інформації щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками.*

***Ключові слова:** кредиторська заборгованість, розрахунки, постачальники, підрядники, платоспроможність, облік, підприємство.*

***Аннотация.** Исследованы теоретические, организационные и методические аспекты организации учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Раскрыта сущность кредиторской задолженности. Выявлены проблемные вопросы учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Исследовано нормативно-правовое регулирование и порядок обобщения информации по расчетам с поставщиками и подрядчиками.*

***Ключевые слова:** кредиторская задолженность, расчеты, поставщики, подрядчики, платежеспособность, учет, предприятие.*

***Summary.** Theoretical, organizational and methodical aspects of accounting calculation of with suppliers and contractors are investigated. The essence and economic characteristics of accounts payable are disclosed. Problematic issues of calculation with suppliers and contractors are revealed.*

The normative-legal regulation and the order of generalization of the information on calculations with suppliers and contractors are investigated.

Key words: *accounts payable, calculations, suppliers, contractors, solvency, accounting, enterprise.*

Сучасні взаємовідносини між суб'єктами господарювання супроводжуються виникненням несвоєчасності розрахунків формуючи заборгованість. Своєчасне погашення зобов'язань сприяє стабільності розвитку відносин між контрагентами. Порушення умов погашення зобов'язань знижує платоспроможність суб'єктів господарювання, негативно впливає на ритмічність їх функціонування, позначається на фінансових результатах. Тому одним з пріоритетних напрямів в управлінні підприємством є удосконалення організації обліку інформації про стан розрахунків з постачальниками та підрядниками. Своєчасний облік та контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками забезпечує формування повної та достовірної інформації про стан розрахунків із кредиторами підприємства за одержані матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги, необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам для управління та розвитку підприємства. Саме на основі цієї інформації визначається стратегія розвитку підприємства, реальний стан справ, досліджується можливість існування прихованих резервів. За таких умов питанню своєчасного відображення в обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками звертається особлива увага.

Питанням теоретико-методологічних і практичних аспектів щодо обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками приділяли увагу такі вітчизняні вчені: Ф. Бутинець, Л. Братчук, Ю. Верига, Г. Власюк, С. Голов, О. Гудзь, О. Петрук, П. Хомин, Е. Югас та інші. Дослідження проблематики обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками знаходить своє відображення і в працях зарубіжних вчених Л. Бернстайна,

М. Ван Бреда, Е. Хендріксена та інших.

Зважаючи на існування значних науково-методичних доробок з обраної теми, не применшуючи їх значення у розв'язанні актуальних завдань при управлінні кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги підприємства, слід констатувати наявність низки істотних проблем обліково-аналітичного та контрольного забезпечення, що потребують вирішення, зокрема до таких слід віднести проблеми відсутності законодавчо закріпленого акту регламентації особливостей обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, чіткого визначення даного поняття, єдиних підходів до класифікації кредиторської заборгованості, недосконалості аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, що і зумовлює актуальність теми дослідження.

Слід зазначити, що на сьогодні є досить багато дискусій на тему вигод та втрат від своєчасності розрахунків з постачальниками та підрядниками. Розрахунки з постачальниками і підрядниками – це взаємні розрахунки підприємств за товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги. Однак, сучасні умови функціонування підприємств вказують керівникам на нові виклики з якими потрібно рахуватися, а не лише давати свою оцінку – «добре» чи «погано». Вибір найбільш оптимального варіанта повинен проходити з урахуванням зовнішніх і внутрішніх чинників. Внутрішні чинники залежать і можуть бути змінені у процесі діяльності підприємства. Зовнішні чинники зазвичай, істотно не можуть бути змінені. Від правильної організації, а відповідно і безперервності даних розрахунків залежить стан усіх розрахунків підприємства, його фінансовий стан та платоспроможність. Тому особливо важливе значення в бухгалтерському обліку має оцінка розрахунків з постачальниками та підрядниками. Вона необхідна в процесі господарювання як при надходженні і вибутті активів, так і при

виникненні прав та зобов'язань. Загальні правила оцінки зобов'язань визначаються головним чином ПСБО 11 та за окремими видами зобов'язань:

- ПСБО 14 «Оренда» – у зв'язку з орендою;
- ПСБО 17 «Податок на прибуток» – відстрочені у зв'язку з податком на прибуток;
- ПСБО 19 «Об'єднання підприємств», ПСБО 20 «Консолідована фінансова звітність», ПСБО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» – за операціями з пов'язаними сторонами;
- ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» – за операціями в іноземній валюті.

Дослідити і класифікувати підходи до оцінки зобов'язань, що використовуються у бухгалтерському обліку, за національною нормативною базою неможливо, оскільки в ній відсутній окремий документ, подібний до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів, який висвітлював би загальні підходи до оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку. Тому звернемося до оцінки зобов'язань відповідно до Концептуальної основи, види якої викладені у табл. 1.

Таблиця 1

Види оцінки зобов'язань

Вид оцінки	Характеристика
За історичною собівартістю	Зобов'язання відображаються за сумою надходження або за деяких інших обставин, та за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що як очікується будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності.
Оцінка зобов'язань за поточною собівартістю	Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або за їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.
Оцінка зобов'язань за вартістю реалізації	Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашень, тобто за недисконтованою сумою грошей, яка як очікується буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.
За теперішньою вартістю	Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які як очікується будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.

Джерело: складено авторами

З табл. 1. видно, що зобов'язання у міжнародній практиці оцінюються за однією з чотирьох видів вартості: історичною, поточною, вартістю реалізації та теперішньою. Однак найчастіше основою оцінки, яку приймають суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів, є історична собівартість. Вона, як правило, комбінується з іншими видами оцінки. Поточна вартість за методами визначення поділяється на поточну вартість придбання, експертну оцінку, справедливую оцінку.

Відповідно до Методичних рекомендацій розкриття методів обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги не є обов'язковим елементом облікової політики підприємства. Це зумовлено тим, що для обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги не існує альтернативних методів. Відповідно до принципу обачності (обережності, консерватизму), підприємству необхідно застосовувати в бухгалтерському обліку методи оцінки, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань. Виходячи з вказаного принципу, облік кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги здійснюється лише одним методом - за вартістю, що зафіксована у первинних документах на дату її визнання.

Порядок класифікації та обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками визначається П(С)БО 11 «Зобов'язання». Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, як і всі поточні зобов'язання, відображається в балансі за сумою погашення [4]. Відповідно до П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», оцінка зобов'язань в операціях пов'язаних сторін може здійснюватися з використанням таких методів: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; балансової вартості [6]. Аналіз наукової літератури дає різнобічне уявлення про особливості класифікації кредиторської заборгованості, яку багато авторів називають зобов'язаннями, так як їй притаманні різні класифікаційні ознаки зобов'язань. З метою бухгалтерського обліку П(С)БО 11 класифікує

зобов'язання наступним чином (рис. 1).

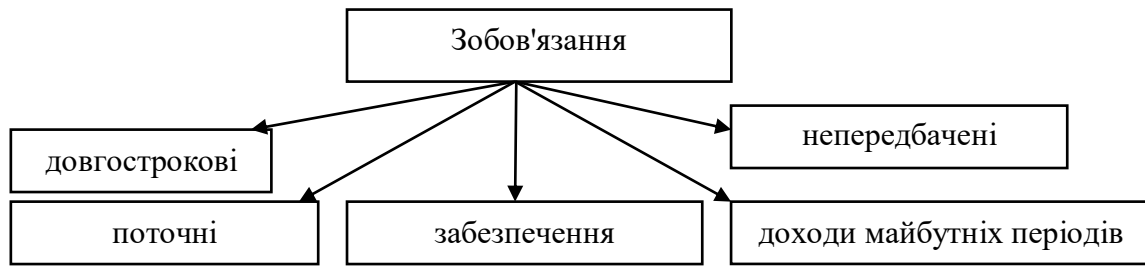


Рис. 1. Класифікація зобов'язань за П(С)БО 11 «Зобов'язання»

Джерело: складено авторами на основі [4]

В умовах трансформації до міжнародних стандартів фінансової звітності, на нашу думку, для потреб бухгалтерського обліку достатнім буде поділ кредиторської заборгованості на поточну (короткострокову) та довгострокову. Така класифікація полегшить і zarazom актуалізує роботу бухгалтерської служби.

Відповідно до чинного законодавства оцінка розрахунків з постачальниками та підрядниками відображаються в балансі за сумою погашення. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками розпочинається з факту його визнання, оцінки та фіксування в системі рахунків з подальшим розкриттям у фінансовій звітності.

Для правильної організації ведення обліку розрахунків з постачальниками підприємству необхідно: по-перше, провести класифікацію такої заборгованості за терміном її погашення; по-друге, врахувати виконання умов погашення кредиторської заборгованості.

Важливу роль для правильної організації ведення обліку розрахунків з постачальниками відіграє визначення місця постачання послуг, що зазначено у ст. 186 Податкового кодексу [3] (табл. 2).

Таблиця 2

**Порядок застосування загального правила визначення місця
постачання послуг**

Умови застосування норми	Кому постачається послуга	На якій території постачається послуга	Що вважається місцем постачання послуги	Порядок оподаткування
Постачальник послуги зареєстрований на території України	Резиденту	На території України	Місцем постачання послуг – територія України	Послуга обкладається за ставкою 20 % (з 01.01.2004 р. – 17 %)
		За межами території України		
	Нерезиденту	На території України		
		За межами території України		
Постачальник послуги зареєстрований за межами України (нерезидент)	Резиденту	На території України	Місцем постачання послуг – за межами України	Послуга не є об'єктом оподаткування
		За межами території України		

Джерело: складено авторами на основі [3]

Нормативно-правове забезпечення обліку поточних зобов'язань наведено у табл. 3

Таблиця 3

Систематизація нормативно-правового забезпечення обліку поточних зобов'язань

Назва	Основні положення, що мають вплив на процес обліку
П(С)БО 11 «Зобов'язання» [4].	Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума належить до складу доходу звітного періоду. Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [5].	Кредиторська заборгованість за імпортними контрактами визнається монетарною статтею й перераховується в результаті зміни курсу НБУ на дату здійснення розрахунків і дату балансу. Кредиторська заборгованість, що виникла в результаті отриманої передоплати, відноситься до немонетарних статей балансу. Сума попередньої оплати в іноземній валюті перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу.
МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [1]	Суб'єкт господарювання класифікує зобов'язання як поточне, якщо: а) він сподівається погасити це зобов'язання в ході свого нормального операційного циклу; б) він утримує це зобов'язання в основному з метою продажу; в) зобов'язання підлягає погашенню

	протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; г) він не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання протягом як мінімум дванадцяти місяців після звітного періоду. Умови зобов'язання, які можуть, за вибором контрагента, привести до його погашення випуском інструментів власного капіталу, не впливають на класифікацію. Суб'єкт господарювання повинен класифікувати всі інші зобов'язання як непоточні.
МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [2]	Зобов'язання - існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди. Торговельна кредиторська заборгованість є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником. Нарахування є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки або вони не були офіційно узгоджені з постачальником, разом із сумами, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахованою оплатою відпусток).

Джерело: складено авторами на основі [1; 2; 4; 5]

Інформація про стан розрахунків з постачальниками та підрядниками знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприємств. Порівняльна характеристика особливостей розкриття інформації щодо кредиторської заборгованості у звітності наведена на рис. 2.

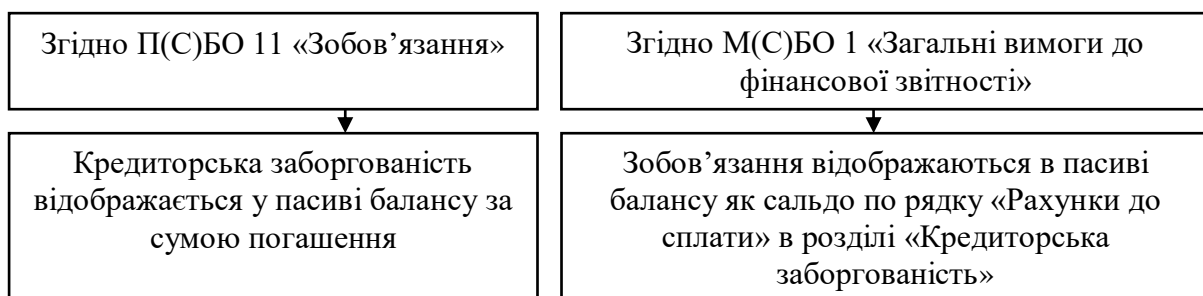


Рис. 2. Порівняльна характеристика підходів до розкриття інформації щодо кредиторської заборгованості у фінансовій звітності

Джерело: складено авторами на основі [1; 4]

При цьому різниця відображення в балансі полягає лише у відмінності структури статей вітчизняної та міжнародної звітності. За П(С)БО 11 «Зобов'язання» в Балансі (Звіті про фінансовий стан) всі поточні зобов'язання відображаються за сумою погашення, тобто у фінансовій звітності в розділі поточних зобов'язань відображається сума,

яка буде фактично сплачена при погашенні такого зобов'язання. Зобов'язання перед постачальниками та підрядниками представлені в III розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) рядком 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги». З 2013 р. підприємства почали складати фінансову звітність за новою формою. Зокрема, існують відмінності у відображенні інформації щодо кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги в новій формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». Відображення інформації представлено на рис. 3.

Цей вид зобов'язань відображається також у Звіті про рух грошових коштів, а саме у формі № 3 в I розділі «Рух коштів у результаті операційної діяльності» рядком 3100 «Витрачання на оплату: товарів (робіт, послуг)» та у формі № 3-н в однойменному розділі рядком 3560 «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань».

Відображення інформації про розрахунки з постачальниками і підрядниками у балансі	
До 2013 року	З 2013 року
Баланс	Баланс (Звіт про фінансовий стан)
П(с)БО 2 «Баланс»	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності
Розділ IV пасиву «Поточні зобов'язання»	Розділ III пасиву «Поточні зобов'язання і забезпечення»
Рядок 530 «Кредиторська заборгованість за товарами, роботами, послугами»	Рядок 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»
Сума заборгованості постачальників і підрядників за матеріальні цінності, виконані роботи, та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями)	

Рис. 3. Відображення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками в балансі підприємства

Джерело: складено авторами

Процес постачання цінностей на підприємство є невід'ємною

складовою його господарської діяльності. Дана подія може спричиняти до виникнення поточних зобов'язань на підприємстві, за якими воно має здійснювати постійний контроль та удосконалювати у зв'язку з цим процес облікового відображення такої заборгованості.

Нормативно-правове регулювання розрахунків з постачальниками та підрядниками здійснюється на основі значної законодавчої бази (Кодекси України (Податковий, Господарський, Цивільний), Закони України, П(С)БО, М(С)БО, інструкцій, методичних рекомендацій та ін.). Однак негативним моментом є відсутність виокремленого нормативно-правового акту, в якому би чітко визначалися правові аспекти регулювання саме розрахунків з постачальниками та підрядниками. Слід зазначити, що в більшості нормативно-правових актів кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги ототожнюється з зобов'язаннями.

Висновки і пропозиції. Дослідження теоретичних аспектів обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками дає змогу зробити наступні висновки:

по-перше, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги - це заборгованість підприємства перед іншими особами, яку воно зобов'язано погасити в установлені терміни, а виникає вона лише тоді, коли дата виконання послуг (робіт, товарів) не відповідає даті їх фактичної оплати;

по-друге, від правильної організації розрахунків з постачальниками і підрядниками залежить організація матеріального забезпечення й постачання відповідно до договірних зобов'язань і комерційних угод, а також платоспроможність та фінансовий стан підприємства в цілому;

по-третє, відповідно до чинного законодавства оцінка розрахунків з постачальниками та підрядниками відображаються в балансі за сумою погашення, яку доцільно визнавати кредиторську заборгованість за наступних умов: якщо їх оцінка може бути достовірно визначена; існує

ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок погашення зобов'язань; підприємство визнає необхідність майбутніх платежів кредиторам; зобов'язання мають бути виконані незаперечно; суб'єкт, стосовно якого виникли боргові зобов'язання, має бути ідентифікований;

по-четверте, в більшості нормативно-правових актів кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги ототожнюється з зобов'язаннями, проте відсутній виокремлений нормативно-правовий акт, в якому би чітко визначалися правові аспекти регулювання саме розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Отже розрахунки, маючи постійно діючий, динамічний характер потребують певних управлінських впливів, що виробляють на основі правильної організації їх обліку, яка забезпечує переробку чисельних потоків різноманітної економічної інформації.

Література

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>. (дата звернення 12.04.2018 р.).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 12.04.2018р.).
3. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013. № 73. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 12.04.2018 р.).
4. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 12.04.2018 р.).

5. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Затверджене Наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20. Із змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 12.04.2018 р.).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення 12.04.2018 р.).
7. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» Наказом МФУ від 18.06.2001 № 303 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01> (дата звернення 16.04.2018 р.).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 р. URL:<http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 12.04.2018 р.).