

Ярова А. Б.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування,
Криворізький національний університет,
Кривий Ріг, Україна
alla.iarova@knu.edu.ua
ORCID: 0000-0002-4923-1286

Iarova Alla

Ph.D. in Economics, Associate Professor,
Associate professor of Department of Accounting, Taxation and Public Administration,
Kryvyi Rih National University,
Kryvyi Rih, Ukraine,
alla.iarova@knu.edu.ua
ORCID: 0000-0002-4923-1286

ПЕРВИННИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ І ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Анотація. Оскільки в сучасних умовах господарювання зобов'язання на підприємствах займають значну частину в пасивах, питання щодо їх обліку є актуальними і стосуються всіх етапів їх відображення в бухгалтерському обліку. При цьому питання систематизації первинного обліку зобов'язань розкриті недостатньо, що і визначило даний напрямок досліджень.

Ключові слова: зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, класифікація зобов'язань, первинний облік, первинний документ.

PRIMARY ACCOUNTING FOR LONG-TERM AND CURRENT LIABILITIES

Abstract. Since in modern conditions, liabilities in enterprises occupy a significant part of liabilities, the issues of their accounting are relevant and apply to all stages of their reflection in accounting. At the same time, the issues of systematization of primary accounting of liabilities are not sufficiently disclosed, which determined this area of research.

Key words: liabilities, long-term liabilities, current liabilities, classification of liabilities, primary accounting, primary document.

Коди JEL Classification: M41

Вступ. Виникнення зобов'язань на підприємствах різних форм власності зумовлене тим, що вони вступають у відносини з різними учасниками-контрагентами, що включають у тому числі фізичних осіб та органи державної влади і місцевого самоврядування.

Теперішня економічна наука й досі не доходить єдиної думки щодо визначення природи та сутності зобов'язань. Їх визначають і як частину залученого капіталу підприємства, і як відносини в результаті розрахункових операцій, і як боргові суми, і як суму витрат тощо.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» подано таке визначення зобов'язань: зобов'язання — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [1].

Щодо міжнародної практики ведення бухгалтерського обліку, то в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» виокремлено таке поняття, як існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якого, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди [2].

А концептуальна основа фінансової звітності визначає теперішню заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди [3].

Поряд з цим в жодному законодавчо-нормативному акті щодо організації та ведення бухгалтерського обліку немає систематизованого переліку первинних документів, якими слід оформлювати операції як із довгостроковими, так і з поточними зобов'язаннями. А якщо врахувати питому вагу облікової інформації щодо операцій із зобов'язаннями в структурі бухгалтерського інформаційного масиву, які як джерело фінансування господарської діяльності суттєво впливають на його фінансові показники, а в подальшому і на інвестиційну привабливість, то актуальність теми очевидна.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Зобов'язання є значною складовою пасивів, оскільки саме завдяки залученим коштам на сьогодні функціонують практично всі підприємства.

Розгорнутий аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням первинного обліку зобов'язань приділяли увагу вчені М.О. Козлова, Д.Г. Лаптева, С.Л. Береза, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Р. Грачова, І.А. Єфремов, Ю.С. Ігумнов, В.В. Ковальов, М.В. Кужельний, Альберт Р. Мамкін, В.В. Палій, О.А. Петрик, М.Л. П'ятов та інші.

Деталізована методика дослідження. Дослідження проводилося з використанням загальнонаукових методів дослідження, таких як аналіз, синтез, індукція, дедукція та спеціальних: порівняння, групування, структурно-динамічний аналіз та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Враховуючи останні дослідження в напрямку організації та ведення бухгалтерського обліку довгострокових і короткострокових зобов'язань, можна висновувати, що питання первинного їх обліку залишаються несистематизованими та обмежені окремими посиланнями на визначені первинні документи. Отже, дослідження питань відображення первинного обліку зобов'язань є актуальним питанням сучасної бухгалтерської науки.

Формулювання цілей статті. Через велику кількість видів зобов'язань, поточних і довгострокових, під час первинного їх обліку виникає потреба у правильності вибору та заповнення первинних документів, які є підставою для подальшої фіксації фактів здійснення операцій в обліку і відображення у звітності.

Тому виникла потреба у систематизації та зведені великої кількості первинних документів, що використовуються при реєстрації операції з довгостроковими та поточними зобов'язаннями.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до процесу організації та ведення бухгалтерського обліку кожна господарська операція знаходить своє відображення в обліку лише на підставі та за наявності первинного документу. Це означає, що якщо під час здійснення господарської операції не оформлений первинний документ, то фактично не відбулося і самої операції, тобто нема підстави для відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, в бухгалтерських регістрах і в подальшому — у звітності. З цього випливає важливість і необхідність первинного спостереження за господарськими операціями та обов'язковість складання первинних документів під час здійснення господарської операції, або якщо це неможливо — одразу по її завершенні.

Не минула така обов'язковість і операції по виникненню та погашенню зобов'язань, як довгострокових, так і поточних.

Визначимо, що оформлення первинних документів при здійсненні всіх господарських операцій на підприємствах є початком облікового процесу, без якого неможливо подальше здійснення бухгалтерського обліку визначеними методами та інструментами через те, що тільки за підтвердження первинним документом для бухгалтерії визначена господарська операція відбулася. При цьому вимоги до наповнення первинних документів викликані вимогами до методів і прийомів бухгалтерського обліку. Ці вимоги трансформуються разом з розвитком форм ведення бухгалтерського обліку, а саме задовольняючи потреби автоматизації, комп'ютеризації та цифровізації всіх облікових процесів на підприємствах.

Слід пам'ятати про важливість етапу первинної фіксації господарських засобів через те, що саме первинний документ, створений у паперовій або електронній формі, фіксує факт здійснення господарської операції, підтверджує її, тим самим даючи розуміння, що операція пройшла з дозволу керівництва підприємства. Важливо, щоб первинні документи створювались у момент здійснення операції або одразу по її завершенні.

В табл. 1 подано короткий узагальнений перелік первинних документів, що використовуються для оформлення операцій з довгостроковими та поточними зобов'язаннями, з їх короткою характеристикою. Для зручності розгляду видів зобов'язань наведена їх класифікація відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування [4, 5].

Слід відмітити, що на практиці в бухгалтерії підприємств виникають також проблеми, пов'язані з особливостями тих або інших господарських операцій із зобов'язаннями, а саме неврахуванням юридичних аспектів виникнення зобов'язань і характеру відносин між сторонами правочину. Тому варто форми первинних документів для відображення операцій із зобов'язаннями також адаптувати до інформаційних потреб різних користувачів бухгалтерської інформації, в тому числі в умовах автоматизації, комп'ютеризації та цифровізації даних.

Таблиця 1

**ДОКУМЕНТИ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ
І ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ (УЗАГАЛЬНЕНО АВТОРОМ
НА ОСНОВІ ДОСЛІДЖЕННЯ ФОРМ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ,
ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ДЛЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ)**

Первинний документ	Коротка характеристика
Довгострокові позики	
Кредитний договір	Цивільно-правовий документ, який визначає взаємні юридичні права і зобов'язання та економічну відповідальність між фінансовою установою (комерційним банком, кредитною спілкою тощо) і клієнтом (позичальником) з приводу проведення кредитної операції (надання позики) довготривалого характеру. Укладається у письмовій формі.
Розрахунок відсотків	Розрахунок відсотків банком по отриманій позиції, може бути у вигляді таблиці погашення до кінця строку повернення із зазначенням дати і суми до сплати.
Платіжне доручення на перерахування відсотків	Письмове доручення отримувача позики обслуговуючому банку на перерахування відсотків зі свого рахунку.
Виписка банку	Банківський документ, що характеризує стан кредитного рахунка підприємства та на основі якого останнє веде бухгалтерський облік операцій за розрахунковим рахунком. В даному випадку цікавить інформація щодо погашення поточної частини довгострокової позики та відсотків по ній.
Договір на відстрочення кредитів	Цивільно-правовий документ, який визначає взаємні юридичні права і зобов'язання та економічну відповідальність між фінансовою установою (комерційним банком, кредитною спілкою тощо) і клієнтом (позичальником) з приводу відстрочення кредитів.
Довгострокові та короткострокові векселі видані	
Бланк векселя	Цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити визначену суму грошей власнику векселя після настання строку.
Договір з постачальником про те, що розрахунок буде здійснено векселем	Цивільно-правовий документ, який визначає взаємні юридичні права і зобов'язання та економічну відповідальність між постачальником і підприємством з обов'язковим зазначенням того, що розрахунок буде проведений через видачу векселя.
Акт пред'явлення векселя до платежу	Документ в довільній формі, в якому вказується, що пред'явник пред'явив до сплати Векселедавцю раніше виданий вексель, деталі проведення оплати за пред'явленням векселем та умови повернення векселя Векселедавцю з відміткою про його сплату.
Платіжне доручення	Розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми грошей і їхнє перерахування на рахунок одержувача.
Довгострокові зобов'язання за облігаціями	
Договір купівлі-продажу цінних паперів	Цивільно-правовий документ, який визначає взаємні юридичні права і зобов'язання та економічну відповідальність між Продавцем та Покупцем облігацій.

Первинний документ	Коротка характеристика
Виписка рахунку у цінних паперах	Виписка з рахунку у цінних паперах надається Покупцю облігацій депозитарієм.
Довгострокові зобов'язання з оренди	
Договір фінансової оренди або лізингу	Згідно цього договору лізингоодержувач на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший строку, за який амортизується 75 % вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладення договору.
Розрахунок орендних платежів (розрахунок бухгалтерії)	Розрахунок бухгалтерії щодо платежів згідно договору фінансової оренди або лізингу.
Платіжне доручення	Розрахунковий документ, який містить доручення платника банку, здійснити переказ визначеної в ньому суми коштів зі свого рахунка на рахунок отримувача.
Акт приймання-передачі основних засобів	Оформлюється під час фактичної передачі об'єкта основних засобів у фінансову оренду або лізинг.
Довгострокова кредиторська заборгованість	
Договір з постачальником з визначенням строків поставки/оплати, що ілюструє довгостроковий характер заборгованості	Це такий різновид договору купівлі-продажу, за яким продавець (постачальник), який здійснює підприємницьку діяльність, зобов'язується передати у встановлений строк (строки) товар у власність покупця для використання його у підприємницькій діяльності або в інших цілях, не пов'язаних з особистим, сімейним, домашнім або іншим подібним використанням, а покупець зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму. Якщо договір був укладений з не резидентами, то договір повинен дублюватися на іноземній мові. Якщо підприємство реалізує продукцію в інше місто, то в угоді про поставку продукції має бути зазначений перевізник, вид транспорту та спосіб відправки готової продукції. Договір носить довготривалий характер.
Короткострокові кредити банків	
Кредитна угода	Цивільно-правовий документ, який визначає взаємні юридичні права і зобов'язання та економічну відповідальність між фінансовою установою (комерційним банком, кредитною спілкою тощо) і клієнтом (позичальником) з приводу проведення короткострокової кредитної операції (надання позики). Укладається у письмовій формі.
Виписка банку (при отриманні позикових коштів, при нарахуванні відсотків)	Банківський документ, що характеризує стан кредитного рахунка підприємства та на основі якого останнє веде бухгалтерський облік операцій за розрахунковим рахунком. В даному випадку цікавить інформація щодо погашення поточної частини довгострокової позики та відсотків по ній.
Платіжне доручення про повернення кредиту або сплату відсотків	Письмове доручення отримувача позики обслуговуючому банку на перерахування відсотків або повернення кредиту зі свого рахунку.

Первинний документ	Коротка характеристика
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	
Договір постачання ТМЦ/надання послуг	Це такий різновид договору купівлі-продажу, за яким продавець (постачальник), який здійснює підприємницьку діяльність, зобов'язується передати у встановлений строк (строки) товар у власність покупця для використання його у підприємницькій діяльності або в інших цілях, не пов'язаних з особистим, сімейним, домашнім або іншим подібним використанням, а покупець зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму. Якщо договір був укладений з не резидентами, то договір повинен дублюватися на іноземній мові. Якщо підприємство реалізує продукцію в інше місто, то в угоді про поставку продукції має бути зазначений перевізник, вид транспорту та спосіб відправки готової продукції.
Рахунок-фактура	Документ, що надається продавцем покупцеві і вміщує перелік товарів, їх кількість і ціну, по якій вони будуть поставлені покупцеві, формальні особливості товару (колір, вага і т. д.), умови постачання і відомості про відправника і одержувача. Рахунок-фактура є основним документом, згідно з яким оплачуються отримані товари чи послуги відповідно до вказаних умов. В рахунку-фактурі обов'язково зазначаються назва підприємства платника та постачальника, їх адреси, а також адреси банків, що їх обслуговують і безпосередньо вказується за що сплачена певна сума коштів, одиниця виміру, ціна і розмір податку на додану вартість.
ТТН	Основний документ на вантаж, що повинен оформлятися при здійсненні вантажних автоперевезень.
Накладна	Основний документ при транспортуванні вантажів, який регулює відносини між перевізником, відправником та одержувачем вантажу; оформляє та засвідчує договір перевезення вантажу.
Податкова накладна	Звітний податковий документ, що підтверджує виникнення податкового зобов'язання платника податків у зв'язку з продажом товарів (робіт, послуг) і одночасно підтверджує право на податковий кредит у покупця — платника податків у зв'язку з придбанням таких товарів (робіт, послуг). В податковій накладній вказується назва покупця та продавця їх адреси та їх індивідуальні податкові номери і номери свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ, а також номенклатура поставки товарів (робіт, послуг) продавця одиниця виміру, кількість, ціна продажу одиниці продукції без урахування ПДВ, розмір ПДВ, загальна сума коштів, що підлягає сплаті з ПДВ.
Довіреність	Односторонній правочин, що фіксує межі повноважень представника, який, діючи на підставі довіреності, створює права та обов'язки безпосередньо для довірителя.
Акт приймання-передачі ТМЦ	Документ, який фіксує приймання-передачу товаро-матеріальних цінностей від однієї юридичної особи або від одного співробітника підприємства іншому.
Акт приймання-передачі робіт, послуг	Документ, який фіксує фактичне надання послуг, виконання робіт, в т.ч. будівельно-монтажних на об'єкті будівництва та ремонтних робіт. Складається й підписується представниками сторін підрядного договору (замовника й підрядника) або приймальною комісією.

Первинний документ	Коротка характеристика
Платіжне доручення на оплату поставальникам-підрядникам	Розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника (покупця) обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми грошей і їхнє перерахування на рахунок одержувача (поставальника).
Акт звірки з поставальником-підрядником	Акт взаємної звірки сум заборгованостей між покупця-ми/замовниками та поставальниками/підрядниками.
Розрахунки з бюджетом за податками і платежами	
Податкова накладна	Податкова накладна складається поставальником для розрахунку суми ПДВ, що є податковим зобов'язанням поставальника. Продавець товару (робіт, послуг), який зареєстрований як платник ПДВ, зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що дає право на одержання податкового кредиту.
Довідка бухгалтерії	Документ, що складається бухгалтерією, для деталізації та розрахунку по окремим об'єктам обліку.
Розрахунково-платіжна відомість	Використовується для визначення суми податку з доходів фізичних осіб, належної для перерахування до бюджету.
Розрахунок бухгалтерії	Документ, що містить детальні розрахунки по ресурсним податкам і платежам.
Акти, протоколи про порушення і винесення штрафних санкцій	Складаються податковими органами для оформлення встановлених фактів порушень та нарахованих штрафних санкцій.
Платіжне доручення, виписка банку	Банківські документи, які є підтвердженням перерахування нарахованих раніше зобов'язань перед бюджетом.
Безнадійна заборгованість	
Бухгалтерська довідка	Довідка бухгалтерії про перехід зобов'язань у безнадійні.
Рішення суду	Рішенням суду щодо управління безнадійною заборгованістю (її стягненням або списанням).
Акт інвентаризації заборгованості	Акт, що складається за результатами інвентаризації заборгованостей (в т.ч. безнадійної), взаємних звірок тощо.
Акт інвентаризації заборгованості	Акт, що складається за результатами інвентаризації заборгованостей (в т.ч. безнадійної), взаємних звірок тощо.
Розрахунки з учасниками	
Протокол зборів засновників — про виплату дивідендів	Протокол зборів акціонерів із зазначенням рішення про виплату дивідендів за результатами фінансового року.
Аванси отримані	
Угода з покупцем, згідно якої має бути передоплата за товари, роботи, послуги	Це такий різновид договору купівлі-продажу, за яким продавець (поставальник), який здійснює підприємницьку діяльність, зобов'язується передати у встановлений строк (строки) товар у власність покупця для використання його у підприємницькій діяльності або в інших цілях, не пов'язаних з особистим, сімейним, домашнім або іншим подібним використанням, а покупець зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму. Операція здійснюється на умовах передоплати.

Первинний документ	Коротка характеристика
Банківська виписка про зарахування коштів від покупців	Банківський документ, що характеризує стан основного рахунка підприємства та на основі якого останнє веде бухгалтерський облік операцій за розрахунковим рахунком. В даному випадку цікавить інформація щодо надходження передоплати від покупця/замовника як авансовий платіж.

Таким чином, розглянувши результати дослідження щодо первинного обліку зобов'язань, можна підсумувати, що кожному окремому виду зобов'язань відповідають свої первинні документи, які будуть свідчити про факт здійснення такої операції (виникнення або погашення зобов'язання).

Висновки і перспективи подальших наукових досліджень. Враховуючи велику кількість видів зобов'язань, що можуть виникати в ході господарської діяльності підприємств, використання зведеного матеріалу щодо первинного обліку довгострокових і поточних зобов'язань полегшить роботу як практикуючих бухгалтерів, так і науковців, що займаються даним напрямом досліджень.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main/996-14>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text.
3. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

References

1. Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main/996-14>.
2. International accounting standard 37 «Provisions, contingent liabilities and contingent assets». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text.
3. Conceptual framework for financial reporting. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text.
4. Chart of accounts of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
5. Instruction on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

Стаття надійшла в редакцію 30.06.2021