

ПОКУПЕЦЬ І ЗАМОВНИК: СПІЛЬНЕ І ВІДМІННЕ*Проаналізовано зміст понять “покупець” та “замовник”, обґрунтовано їх відмінність*

Постановка проблеми. Однією з важливих особливостей сучасного розвитку економіки України є глибокі економічні перетворення в сфері виробництва на основі ринкових відносин. Ринковий механізм базується на силах попиту та пропозиції, які формують ціну на ринку де головними суб'єктами виступають покупці і продавці. За таких умов з'являється потреба в достовірній інформації про обсяги реалізованої продукції. Повну та різнобічну інформацію забезпечує система бухгалтерського обліку підприємства, зокрема розрахунки з покупцями і замовниками, оскільки інформація відображена на цих рахунках безпосередньо пов'язана з реалізацією товарів, послуг підприємства та отриманням прибутку.

Актуальність даного питання полягає в тому, що уточнення понять створює передумови для правильного визнання та відображення розрахунків з покупцями і замовниками в бухгалтерському обліку, удосконалення організації та методики системи внутрішньогосподарського контролю виконання договірних прав і зобов'язань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку розрахунку з покупцями і замовниками у своїх роботах приділяли увагу такі вітчизняні науковці, як: Ф.Ф. Бутинець, О. Ромашко, Н.М. Ткаченко, Р.Л. Хом'як, та інші. Частково розглядалися питання визначення сутності понять “покупці” і “замовники” при дослідженні проблемних питань договорів з точки зору права та бухгалтерського обліку в роботах вітчизняних науковців Д. Гарного, О.О. Герасименка, К. Єрохіна, В. Боровця, Т. Колянковського, Д. Кучерака, Л.М. Николайчук, К.В. Романчук.

Однак питання розмежування понять “замовник” та “покупець” досі ґрунтовно не розглядалось. Більше того, поняття “замовник” та “покупець” в обліку використовуються як синоніми.

Мета дослідження полягає у розкритті економічної сутності та відмінності понять “покупець” та “замовник” та їх значенні для достовірності відображення розрахунків з покупцями і замовниками в системі бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Ринок – сфера товарного обміну, де виникають і

реалізуються відносини купівлі-продажу та здійснюється конкретна господарська діяльність щодо просування товарів і послуг від їх виробників до споживачів. Історично слово “ринок” характеризувало певне місце, де продавалися та купувалися товари. Як правило, це була торгова площа в центрі міста або спеціально обладнане приміщення, де зустрічалися продавці (власники товару) і покупці (власники грошей). На ринку, у результаті досягнутої домовленості, встановлювалися ціни на товар, який в обмін на гроші переходив до покупця.

Внаслідок розвитку засобів зв'язку необхідність певного фізичного місця зустрічей для взаємодії продавців та покупців стає несуттєвою. Сьогодні учасники товарно-грошових відносин одержують можливість контактувати й вирішувати свої проблеми іншим чином. Як наслідок, у процесі еволюції ринок зазнав істотних кількісно-якісних змін, однак економічний зміст основних його суб'єктів отримав менш кардинальні зміни.

Об'єктами ринкових відносин у сучасній економіці стають усі результати суспільної діяльності. Тобто, ними можуть бути матеріальні продукти праці (засоби виробництва, предмети споживання, послуги, житло тощо); інтелектуальні продукти праці (інформація, наукові ідеї); цінні папери (акції, облигації); валюта, позичкові капітали та ін.

Учасники (суб'єкти) ринкових відносин, як правило, асоціюються з покупцями й продавцями, які протистоять один одному в торговельних закладах (магазинах, підприємствах громадського харчування) або на базарі. Таке уявлення про суб'єкти ринку не випадкове та породжене загальним обмеженням розуміння ринку. Це пов'язано з тим, що в будь-яку епоху існування ринку завжди виділялися його головні діючі особи – продавець і покупець, між якими відбувалися операції купівлі-продажу товарів і послуг.

У зв'язку з цим виникла об'єктивна необхідність появи нового поняття – “замовник”. Однак наскільки новий термін “замовник” відрізняється від звичного “покупець” потребує подальшого визначення. Розглянемо тлумачення понять “замовник” та “покупець” у економічній літературі (таблиця 1).

Таблиця 1. Визначення понять “замовник” та “покупець” в літературних джерелах

№ п/п	Джерело	Поняття і його значення
1	2	3
Термін “замовник”		
1	Азрилян А.Н. [8, с. 346]	Замовник – покупець (юридична особа, фірма, країна), яка звернулася до постачальника із заявою на постачання якого-небудь товару та (або) виконання яких-небудь послуг
2	Бутинець Ф.Ф. [9, с. 346]	Замовники – це учасники договору, на підставі замовлення яких виготовляється конкретна продукція, надаються послуги, виконуються роботи іншим учасником договору
3	Бутинець Ф.Ф. [10, с. 67]	Замовник – 1) юридична або фізична особа, що звернулася із замовленням до виробника, продавця, постачальника товарів та послуг; 2) суб'єкт господарської діяльності, який надає давальницьку сировину
4	Голощанов Н.А. [7, с. 103]	Замовник – покупець (юридична особа), яка звернулася до постачальника із заявою про постачання якого-небудь товару або виконання яких-небудь послуг

Продовження табл. 1

1	2	3
5	Економічна енциклопедія [12]	Замовник – 1. Організація, якій надано право й кошти для будівництва, реконструкції або розширення будівельних об'єктів згідно з договором або актом землекористування. – 2. Одна зі сторін договору на виконання будівельно-монтажних робіт за підрядного способу будівництва
6	Загородній А.Г., Возник Г.Л., Партин Г.О. [16, с.222]	Замовник – покупець (юридична особа), який звернувся до постачальника з замовленням на постачання певного товару чи надання певних послуг
7	Загородній А.Г. [25]	Замовник – 1) покупець, який звернувся до постачальника із замовленням на постачання певного товару чи надання певних послуг; 2) підприємство, організація, установа чи окремі громадянин, що планує, організовує, замовляє, оформлює, фінансує, контролює будівництво нових, розширення, реконструкцію, технічне переобладнання, відновлення чинних підприємств, будівель, споруд та інших об'єктів
8	Мизиковский А.Е., Макарова Л.Г. [23, с. 362]	Замовник – уповноважені інвесторами фізичні чи юридичні особи, які здійснюють реалізацію інвестиційних проектів. При цьому вони не беруть

		участь у підприємницькій та (або) іншій діяльності інших суб'єктів інвестиційної діяльності, якщо інше не передбачене договором між ними. Замовники можуть бути інвесторами. Замовник, який не є інвестором, наділений правами власності, користування і розпорядження капітальними вкладеннями на період і в межах повноважень, що передбачені договором та (або) державним договором у відповідності до законодавства
9	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І [18, с. 252]	Замовник – покупець (фізична або юридична особа, країна), який звернувся до постачальника із заявкою на постачання певного товару, надання послуг або виконання робіт
10	Началов А.В. [22, с. 70]	Замовник послуг – особа, яка замовила послуги і користується ними
11	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [20, с. 104]	Замовник – юридична чи фізична особа, що звернулася із замовленням до іншої особи – виробнику, продавцю, постачальнику товарів і робіт (підряднику). В якості замовника може виступати уряд, державні органи, організації, підприємства, громадяни
Термін “покупець”		
1	Бутинець Ф.Ф. [8, с. 346]	Покупці – це фізичні або юридичні особи, які придбають товари (роботи, послуги)
2	Гребньов М.Г. [11]	Покупець — особа, яка безпосередньо здійснює купівлю, після того як рішення про купівлю прийнято
3	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юркевич О.О. [15, с. 313]	Покупець оптовий – посередник, який на відміну від інших посередників представляє лише роздрібних торговців. Купує за їх дорученням на комісійних засадах товари виробників або їх представників
4	Мизиковский Е.А., Макарова Л.Г. [23, с. 389]	Покупець – одна зі сторін договору купівлі-продажу, що бере на себе зобов'язана прийняти товар і сплатити за нього відповідну грошову суму (ціну)
5	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І [19, с. 795]	Покупець – замовник виготовлених товарів і послуг та їх отримувач, а також клієнт, який прагне придбати такі товари
6	Семантичний словник української мови [21]	Покупець опціону - учасник опціонної торгівлі, який сплатив премію за право купівлі чи продажу певного фінансового інструменту (валюти, цінних паперів тощо) упродовж домовленого періоду за попередньо узгодженою ціною
7	Ткаченко Н.М. [24, с. 218]	Покупець (замовник) – ті, кому підприємство реалізувало свою продукцію (в тому числі реалізація продукції по бартеру)

Дані таблиці 1 дають підстави відмітити, що А.Н. Азрилян [8], Н.А. Голощапов [7], А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин [16], С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устинко, С.І. Юрій [19] дають ідентичне визначення поняття „замовник” та ототожнюють з покупцем. В першу чергу це пов'язано з тим, що виконання будь-якого замовлення передбачає придбання (купівлю) товарів та оплату наданих робіт, послуг.

Тлумачення поняття “покупець” або не розглядається, або акцентується на безпосередньому придбанні товару.

У загальному випадку відмінність між поняттями “покупець” та “замовник” відсутня, поняття розглядаються як синоніми, в інших випадках – відмінність полягає у наявності чи відсутності укладеного договору. До того ж

основна увага приділена визначенню сутності поняття “замовник”, в той час поняття “покупець” або ототожнюється із поняттям “замовник”, або деталізується залежно від розміру закупівлі (гуртова чи роздрібна). Спільне у визначенні економічної сутності понять “покупець” і “замовник” полягає у реалізації продукції підприємства чи наданні послуг незалежно від того чи є сторони юридичними чи фізичними особами. Саме це виступає основною причиною ототожнення понять “покупець” і “замовник”.

Проаналізувавши всі визначення понять, визначили критерії визначення їх сутності. В таблиці 2 систематизовано погляди авторів на поняття “покупець” і “замовник”, відповідно до визначених критеріїв.

Таблиця 2. Аналіз критеріїв визначення понять “покупець” і “замовник” в літературних джерелах

№ п/п	Автор (джерело)	Замовник				Покупець			
		Фізична або юридична особа	Покупець, який звернувся до постачальника	Учасник договору	Особа, котра замовила послуги і користується ними	Замовник виготовлених товарів	Безпосередньо здійснює купівлю	Посередник, представник роздрібних торговців, придбає за дорученням	Одна зі сторін договору купівлі-продажу
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Азрилян А.Н. [8, с. 118]	+	+						
2	Бутинець Ф.Ф. [9, с. 346]			+			+		
3	Бутинець Ф.Ф. [10, с. 67]	+	+/-						

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4	Гребньов М.Г. [11]						+		
5	Голощапов Н.А. [7, с. 103]	+/-	+						
6	Економічна енциклопедія [12]	+/-		+					
7	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юркевич О.О. [15, с. 313]							+	
8	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [16, с. 222]	+/-	+						
9	Загородній А.Г. [25]		+						
10	Мизиковский А.Е., Макарова Л.Г. [23, с. 362]	+			+/-		+		+
11	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І [18, с.252]	+	+			+	+		
12	Началов А.В. [22, с. 70]				+				
13	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [12, с. 104]	+	+						
14	Семантичний словник української мови [21]							+	
15	Ткаченко Н.М. [24, с.218]					+			

З даних таблиці 2 можемо зробити висновок про те, що у понятті „замовник” різні автори дійшли більшої згоди, аніж у трактуванні поняття „покупці”. Разом з тим, у більшості з наведених прикладів, ми бачимо тотожність понять „покупець” і „замовник”.

На основі даних таблиці 2 побудуємо рисунок 1, який показує частку критеріїв сутності у визначенні понять „покупець” і „замовник”.

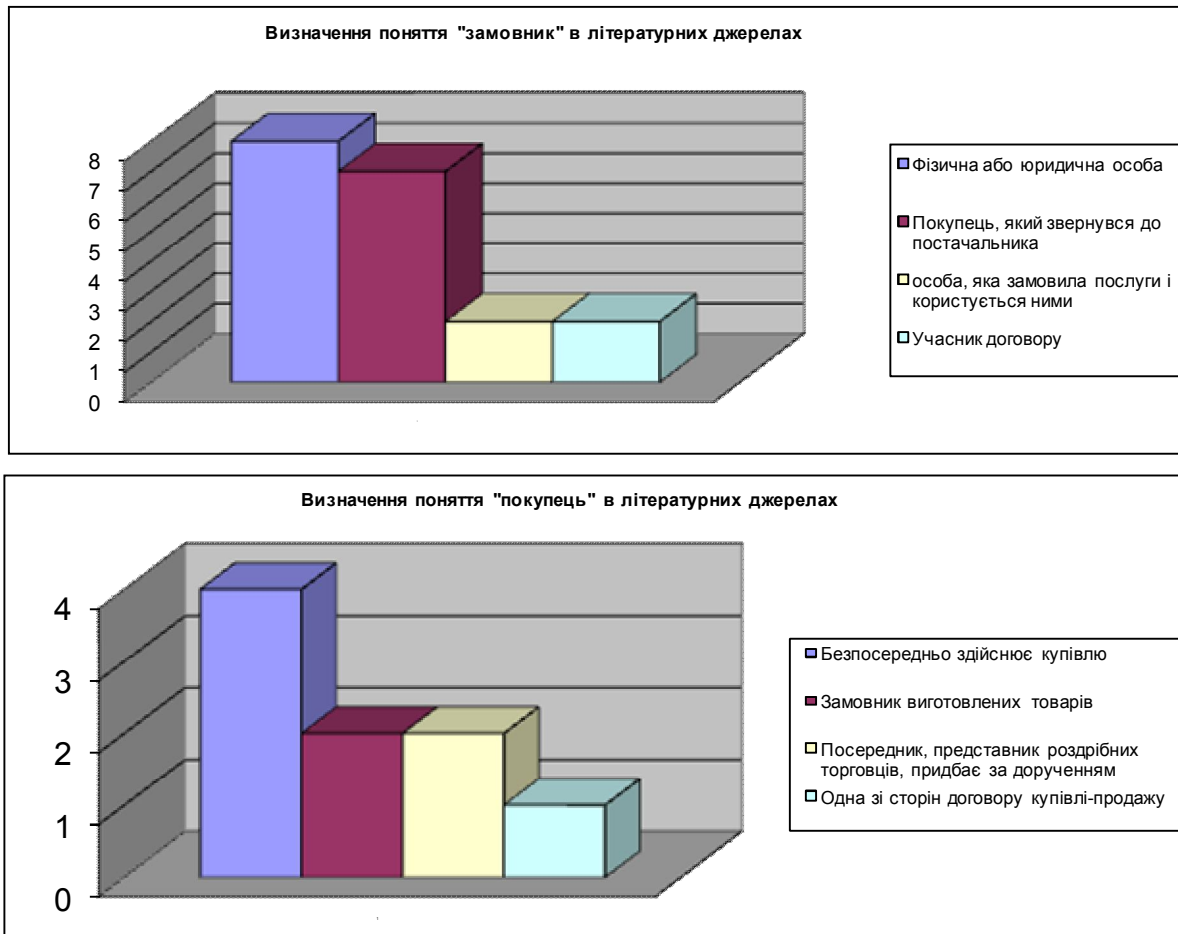


Рис. 1 Визначення понять "покупець" і "замовник" в літературних джерелах

Дані рисунку 1 підкреслюють основну проблему у визначенні понять "покупець" і "замовник" – їх ототожнення. Так поняття "замовник" розглядається, як покупець, який звернувся до постачальника, поняття "покупець" трактується, як замовник виготовлених товарів. В ряді випадків, поняття "покупець" і "замовник" використовується, як одна зі сторін договору. Домінуючим критерієм у визначенні поняття "замовник" виступає "покупець, що звернувся до постачальника", а той час у тлумаченні поняття "покупець" ключовим критерієм виступає "безпосереднє здійснення купівлі".

Складність доведення відмінності понять "покупець" та "замовник" полягає у широкому тлумаченні кожного з них.

Виникають труднощі у визначенні єдиних відмінностей цих понять, адже це може залежати від об'єкту (реалізація товарів чи надання послуг) або відповідно до оформлення угоди (підписання договору). Однак з'являються нові фактори, що викликають суперечність запропонованого поділу у кожному випадку:

➢ відмінність полягає у об'єкті (покупець – купує товар, замовник – замовляє послугу). Невизначеними залишаються випадки, коли реалізація товарів неможлива без надання додаткових послуг, чи навпаки – реалізація послуг без придбання товару;

➢ відмінність полягає у наявності чи відсутності договору (покупець здійснює купівлю без укладання договору, замовник – обов'язково укладає договір). Виникає питання доцільності оформлення операцій з реалізації товарів, робіт, послуг в кожному випадку, якщо

підставою для підтвердження достатньо акцентувати накладну при доставці товарів. Слід нагадати, що чинним законодавством України передбачено, зокрема Цивільним Кодексом України [1], та вирішення прав і обов'язків сторін при реалізації товарів, робіт, послуг, а також вирішення спірних питань у випадку невиконання зобов'язання сторін. Це створює об'єктивну можливість для відмови від оформлення значної частини договорів;

➢ відмінність полягає в індивідуальності чи стандартності виготовлених товарів, наданих послуг. В такому випадку не враховано, що ряд товарів є індивідуальними по своїй сутності (дизайнерський одяг, ювелірні прикраси, твори мистецтва тощо), але в той же час були виготовлені без замовлення конкретного покупця.

Розглядаючи відмінність понять "покупець" і "замовник", з точки зору бухгалтерського обліку, акцентуємо увагу на реалізацію виготовлених товарів, наданих послуг незалежно від того, що виступає об'єктом операції товар чи послуга. Значення набирають інші параметри: достовірні оцінки при придбанні, отримання економічних вигод у майбутньому від використання, розрахунок собівартості при виготовленні. Так для бухгалтерського обліку ключовим постає отримання доходу, понесення витрат (пов'язаних з отриманням цих доходів) у зв'язку господарською діяльністю підприємства.

Як наслідок, в бухгалтерському обліку, у випадку операцій з покупцями і замовниками, домінуюче місце займає саме реалізація продукції, товарів, робіт послуг. У свою чергу

під реалізацією в бухгалтерському обліку розуміють продаж вироблених або закуплених товарів, що супроводжується отриманням грошового вибору [17, с. 377].

В цьому випадку виникає додаткова потреба у роз'ясненні терміну "продаж". Під продажем розуміють передання товару іншій особі в обмін на грошову оплату товару, одна з частин угоди "купівля-продаж" [12].

Але за сучасних ринкових умов вище згадане питання є надто вузьким. Через це виникла необхідність у більш широкому тлумаченні поняття "продаж", що враховуватиме всі аспекти до випадку продажу продукції, робіт, послуг. Отже, продаж майна, продукції, робіт, послуг – передавання права власності на майно, продукцію, роботи, послуги, нематеріальні активи, цінні папери, валютні цінності, інші види фінансових ресурсів та матеріальних цінностей іншим юридичним і фізичним особам шляхом укладання угод купівлі-продажу чи обміну на певну еквівалентну суму коштів, інших цінностей у матеріальній і нематеріальній формах, боргових зобов'язань у вартісному вираженні [17, с. 364].

Наведені тлумачення понять "продаж" та "реалізація" не містять відмінності між покупцем і замовником. У свою чергу, це є головною причиною відсутності відмінності у розумінні понять "покупець" і "замовник" у бухгалтерському обліку.

Однак у загальному випадку поняття „покупець” є вузьким за поняття „замовник”, оскільки не враховує всіх додаткових умов при реалізації товарів, робіт, послуг підприємства. За таких умов буде доцільним трактувати поняття "покупець" у значенні юридична або фізична особа, що придбає товари, роботи, послуги. Натомість поняття "замовник" – фізична або юридична особа, що отримує права власності на майно, продукцію, роботи, послуги, нематеріальні активи, цінні папери, валютні цінності, інші види фінансових ресурсів та матеріальних цінностей шляхом укладання угоди на певну еквівалентну суму коштів, інших цінностей у матеріальній і нематеріальній формах, боргових зобов'язань у вартісному вираженні.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

В результаті проведеного аналізу різних літературних джерел ми дійшли висновку:

1. Однозначних та достатніх визначень понять "покупець" та "замовник" немає. Основна увага приділена визначенню сутності поняття "замовник", в той час поняття "покупець" або отожднюється із поняттям "замовник", або деталізується залежно від розміру закупівлі (гуртова чи роздрібна).

2. Виділення основних критеріїв сутності понять "покупець" та "замовник" наглядно показало трактування одного поняття за допомогою іншого (замовник – покупець, що звернувся до продавця; покупець – замовник виготовлених товарів). Через це поняття "покупець" використовують у значенні сторони, що придбає, без врахування інших умов чи взагалі не розглядають. Натомість використання терміну "замовник" розуміють в значенні покупця, що звернувся до продавця із замовленням з метою купівлі.

3. Поняття "покупець" є вузьким, аніж поняття "замовник", та вживається у випадку укладання договорів купівлі-продажу.

4. До сьогодні не визначено основної відмінності понять "покупець" і "замовник" в бухгалтерському обліку, як наслідок, поняття "покупець" і "замовник" отожднюють.

5. Економічна сутність поняття "покупець" включає зміну права власності на конкретний об'єкт та грошову компенсацію незалежно від наявності чи відсутності договору. Натомість економічна сутність визначення "замовник" передбачає обов'язкове укладання договору (в усній чи письмовій формі), в якому визначаються умови придбання, оренди, тимчасового зберігання, реалізації

або виготовлення певного об'єкту. Отже, змістовне наповнення понять не є тотожним.

6. За результатами дослідження підходів різних авторів уточнено сутність понять "покупець" та "замовник".

Вплив відмінності між поняттями "покупець" та "замовник" на діяльність підприємства та ведення бухгалтерського обліку розрахунків з покупцями і замовниками матиме відображення в наступних дослідженнях.

Список використаної літератури:

1. Цивільний Кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 зі змінами і доповненнями.
2. *Боровець В., Колянковський Т.* Якщо договору не було [електронний ресурс] / В. Боровець, Т. Колянковський // Дебет-Кредит № 23. – 2003. Режим доступу до журналу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid01379.html>.
3. *Єрохін К.І.* Договору як не було... [електронний ресурс] / К. Єрохін // Дебет-Кредит № 33-34. – 2004. Режим доступу до журналу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid0397.html>.
4. *Кучерак Д., Гарний Д.* Якщо договір – недійсний [електронний ресурс] / Д. Кучерак, Д. Гарний // Дебет-Кредит № 48. – 2006. Режим доступу до журналу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid01379.html>.
5. *Левітан О.* Маркетингові послуги: як підтвердити валові витрати / О. Левітан // Податкове планування, № 11. – 2009. – с. 34-49.
6. *Примаєк В.* Закон чи тлумачний словник? [електронний ресурс] / В.Примаєк // "Книжковий огляд" – № 10. – 2001. – Режим доступу до журналу: <http://www.web-standart.net/magaz.php?aid=2327>.
7. *Голощатов Н.А.* Словарь-справочник аудитора / под ред. В.И. Осипова – М.: "Екзамен", 1999. – 384 с. 8. Большая бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. 9. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / [За ред. Ф.Ф. Бутинця; 8-ге вид., перероб. і доп.] -Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с. 10. Бухгалтерський словник. / [за ред. Проф. Ф.Ф.Бутинця]. – Житомир: ПП. "Рута", 2001. – 224 с. 11. *Гребньов М.Г.* Словник ключових термінів з дисципліни "Маркетинг" [електронний ресурс]. Режим доступу: <http://studentbooks.com.ua/content/view/108/44/1/29/>.
12. Економічна енциклопедія [електронний ресурс]. Режим доступу: <http://cycolp.com.ua/content/view/174/1/>.
13. Економічна соціалізація молоді: соціально-психологічний аспект / заг.ред. В. В. Москаленко. – К., 2008. – 336 с. 14. *Ермошенко Н.Н., Скворцов Н.Н.* Словарь-справочник предпринимателя. – К.: УкрИНТЕИ, 1993. – 168 с. 15. *Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юркевич О.О.* Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво. Навч.-метод. посібник – Житомир: ЖІТІ, 1999 – 444 с. 16. *Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О.* Облік і аудит: термінологічний словник. – Львів: „Центр Європи”, 2002. – 671 с. 17. *Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Сможенко Т.С.* Фінансовий словник. – 2-ге видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво „Центр Європи”, 1997. – 576 с. 18. *Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І.* Економічний енциклопедичний словник: У 2т. Т. 1 / [За ред. С.В. Мочерного]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с. 19. *Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І.* Економічний енциклопедичний словник: У 2т. Т. 2 / [За ред. С.В. Мочерного]. – Львів: Світ, 2005. – 848 с. 20. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с. 21. Семантичний словник української мови [електронний ресурс]. Режим доступу: <http://slovyk.com.ua/terminu/slovo.php?id=4552>.
22. Современный толковый налоговый словарь / [Сост. А.В. Началов]. – М.: ООО ИИИА "Налог Инфо", ООО "Статус-Кво 97", 2006. – 480 с. 23. *Справочник бухгалтера и аудитора / Под ред. д-ра экон наук, проф.*

Е.А. Мизиковского, канд. Екон наук, доц. Л.Г. Макаровой. – М.: Юристь, 2001. – 992 с. 24. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-тє вид. допов. і перероб. – К.: Алеута, 2008. – 926 с. 25. Фінансово-економічний словник / Загородній А.Г. [електронний ресурс]. Режим доступу: <http://cyclop.com.ua/content/view/1538/5/1/52/>. 26. *Шишханов М.О.* Управленческий консалтинг: слов.-справ. / М.О. Шишханов. – Москва: Анки, 2006. – 896 с.

СЛИВКА Ярослава Василівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– розрахунки з покупцями і замовниками