УДК 657.22

**Пономаренко О.Г., к.е.н., старший викладач**
*Полтавська державна аграрна академія*

# ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ФАКТІВ ПОРУШЕННЯ ДОГОВІРНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

*Уточнено теоретико-методичні основи способів розрахунку санкцій за фактами невиконання господарських договорів, запропоновано порядок облікового відображення неустойки*

**Постановка проблеми.** Господарський договір між економічними агентами у сучасних умовах стає важливішим об'єктом обліку, контролю та регулювання діяльності підприємств. Цим обумовлюється необхідність його перетворення на зобов'язання, що відповідає критерію "неухильності", тобто зобов'язання, якого не можна уникнути без сплати його повної вартості (або вартості, збільшеної на розмір відповідних санкцій) [5, с. 106-108].

Визнання господарського договору об'єктом бухгалтерського обліку потребує розробки способів його відображення у обліковій системі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Облікове відображення договірних зобов'язань та прав перебувало в полі уваги представників юридичного напряму облікової науки: Л. Флорі, Д. Манчіні, А. Гільбо, І.Ф. Шера, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, В.Д. Новодворського. Дослідження у означеному науковому напрямі вели й вітчизняні вчені: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Ю.І. Осадчий, М.Г. Чумаченко.

Питання договірних зобов'язань та прав в бухгалтерському обліку у контексті саме обліку розрахункових операцій вперше комплексно висвітлено в працях представників вітчизняних наукових шкіл [4, 7].

Віддаючи належне проведеним дослідженням обліку договірних відносин, слід зазначити, що ряд актуальних питань залишаються вивченими фрагментарно, не мають достатнього наукового обґрунтування. Зокрема, існують різновекторні підходи щодо понятійного апарату (ототожнення понять договору й угоди), актуальним залишається удосконалення методики обліку договірних зобов'язань і прав (особливо в умовах комп'ютерних інформаційних систем), використання аналітичного потенціалу відомостей про договори.

**Мета дослідження.** Отже, метою статті є теоретичне обґрунтування ролі адекватного відображення договірних зобов'язань та прав в обліку, розробка пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення методики обліку процесів невиконання договірних зобов'язань як засобу контролю й зміцнення розрахунково-платіжної дисципліни економічних агентів.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** О.М. Петруком доведено, що згідно з принципами, які базуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, підприємства зможуть будь-який консенсуальний неухильний договір віднести до своїх активів або зобов'язань [7].

Ці договори вступають в силу з моменту досягнення згоди між контрагентами за всіма істотними умовами. Їх укладання означає, що суб'єкти зобов'язання обов'язково виконають договір добровільно або через застосування нормативно врегульованих засобів примусу. Такі договори посвідчують безвідзивне зобов'язання, є неухильними, якщо на їх скасування не буде згоди всіх зацікавлених сторін та певних комерційних і фінансових застережень.

У зв'язку з цим слушною є пропозиція щодо ведення обліку господарських договорів товарного змісту на рахунках позабалансового обліку "Договірні зобов'язання" та "Договірні права" з моменту набуття договором юридичної сили [7]. Головною особливістю, яка визначає прийоми та методи відображення господарських договорів на позабалансових рахунках, є врахування такої умови договору, як спосіб оплати (повна передоплата, часткова передоплата, оплата після одержання продукції) [5].

Обов'язкова ознака неухильного договору – наявність інформації про розмір неустойки або інших умов щодо відшкодування збитків, тобто зміст договору, що містить такі вимоги до контрагентів робить його виконання більш вигідним за відмову.

Необхідність розмежування понять, що стосуються неустойки пояснюється наявністю розмаїття її різновидів та ототожненням з відшкодуванням завданих збитків та реальним виконанням порушеного зобов'язання.

Аналізуючи юридичний аспект визначення неустойки в Цивільному кодексі України (п. 1 ст. 549), можна зробити висновок, що неустойка – це додаткове зобов'язання, що починає обтяжувати економічного агента з моменту невиконання чи неналежного виконання договірних зобов'язань та за умови її невизнання потребує підтвердження судовим рішенням.

У практиці підприємницької діяльності найпоширенішими способами захисту цивільних договірних прав є відшкодування збитків та стягнення неустойки. Відшкодування збитків застосовується при наявності прямого зв'язку між виплачуваною компенсацією та розміром шкоди. Стягнення неустойки, в свою чергу, передбачає компенсацію, пов'язану з розміром збитку побічно чи не залежну від нього. Отже, стягнення неустойки обмежується випадками виключно її нормативного чи договірного закріплення.

Цивільний кодекс України визначає неустойку одночасно як спосіб захисту цивільних договірних прав, міру відповідальності за порушення таких прав і спосіб забезпечення виконання зобов'язань. Підставою для виникнення цивільної відповідальності за невиконання зобов'язань є наявність доведеного взаємозв'язку одержання збитків з намірами чи необережністю боржника, якщо інше не встановлено законом чи договором (ст. 614 ЦКУ). Збитки сторін договору доцільно розгляди комплексно: зменшення реального майна „потерпілої" сторони („реальний збиток") та „упущена вигода" (потенційне збільшення майна внаслідок виконання договору, що не відбулося).

Неустойка, як спосіб забезпечення виконання зобов'язань, є комплексом спеціальних заходів гарантування чи стимулювання виконання основного зобов'язання, зафіксованих письмово у складі умов договору. Тобто, при наявності фактів чи причин недійсності основного зобов'язання, припиняє існування і неустойка, як угода що його забезпечувала (ст. 548 ЦКУ).

Розмаїття підходів до теоретичного трактування та практичного застосування неустойки доцільно впорядкувати засобами класифікації (рис. 1).

Застосування регламентованої законом неустойки відбувається незалежно від волі сторін у випадках не включення такої умови до договірних та перевищення суми законної неустойки над договірною (ст. 551 ЦКУ).

Означена стаття Цивільного кодексу вичерпно окреслює перелік предметів неустойки: грошова сума, рухоме майно, нерухоме майно.

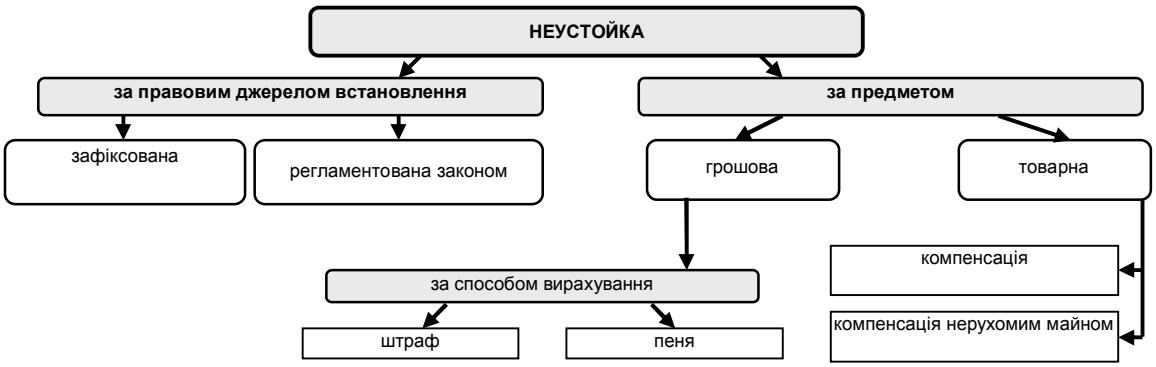


*Рис. 1. Запропонована класифікація неустойок*

Щодо способів розрахунку неустойки слід зазначити, що "штраф" і "пеню" неправомірно ототожнювати з терміном "неустойка" в усіх суттєвих аспектах. Штраф – одноразово обчислена сума за невиконання зобов'язання у відсотковому виразі від договірного зобов'язання. Пеня – сума невиконання договірного зобов'язання, що нараховується за кожен день його прострочення, що не передбачає нарахування відсотків (ст. 550 ЦКУ). Базою для нарахування пені є сума непогашеної заборгованості з урахуванням терміну прострочення та використанням річної чи денної відсоткової ставки.

Виходячи з принципів відображення договірних прав і зобов'язань на відповідних рахунках позабалансового обліку [7], доцільно суму господарських санкцій у процесі судового розгляду з визнання їх контрагентом відображати записом в обліку боржника на рахунку 042 „Непередбачені зобов'язання". Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 на субрахунку 042 „Непередбачені зобов'язання" ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків.

У свою чергу агент-позивач відображає очікувану суму господарських санкцій на субрахунку 041 „Непередбачені активи", де ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків.

Хоча суми на позабалансових рахунках не формують ключових показників фінансової звітності, нівелювати їх значення не можна. Визнані фахівці з теорії бухгалтерського обліку обстоюють позицію виключної важливості позабалансового обліку [6].

Позабалансові і балансові рахунки є окремими підсистемами загальної системи бухгалтерського обліку, що в сукупності містить всю інформацію про фактичний і, що особливо цінно, можливий (потенційний) стан засобів і фондів підприємства.

Записи на згаданих позабалансових рахунках закриваються за фактом усунення умов невизначеності – прийняття судового рішення на користь однієї з сторін.

Облікове відображення фактичної компенсації і сплати збитків диференційоване у розрізі видів діяльності економічних агентів (табл. 1).

*Таблиця 1 Облік компенсації (відшкодування) порушення договірних зобов'язань економічних агентів*

| *Вид діяльності* | *Кореспонденція рахунків у платника санкцій* | *Кореспонденція рахунків у одержувача компенсації* |
|---|---|---|
| Операційна | Дт 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"<br>Кт 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" | Дт 374 "Розрахунки за претензіями"<br>Кт 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" |
| Фінансова | Дт 952 "Інші фінансові витрати"<br>Кт 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" | Дт 374 "Розрахунки за претензіями"<br>Кт 733 "Інші доходи від фінансових операцій" |
| Інвестиційна | Дт 977 "Інші витрати звичайної діяльності"<br>Кт 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" | Дт 374 "Розрахунки за претензіями"<br>Кт 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" |

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** У результаті дослідження одержано ряд висновків теоретичного, методичного та науково-практичного характеру:

1. Систематизація та якісний аналіз наукових та законодавчих підходів щодо сутності поняття „неустойка" дозволила обґрунтувати неправомірність ототожнення її з відшкодуванням завданих збитків та реальним виконанням порушеного зобов'язання.

2. Аналіз правових аспектів режиму визначення та стягнення неустойки виявив три напрями використання такої санкції у процесі контролю виконання договірних зобов'язань економічних агентів: спосіб захисту цивільних договірних прав, міра відповідальності за порушення таких прав і спосіб забезпечення виконання зобов'язань.

3. Уточнено теоретико-методичні основи способів розрахунку неустойки засобами визначення сутнісних характеристик категорій "штраф" і "пеня".

4. Доцільно класифікувати неустойки за правовим джерелом встановлення (законні, договірні), за предметом (грошові та товарні) з виділенням класифікаційних підгруп нижчого ієрархічного рівня. Це забезпечить раціональну побудову системи санкцій за порушення договірних зобов'язань та дозволить уникнути невизначеностей, властивих практиці договірних відносин.

5. Обґрунтованим є відображення сум договірних санкцій у процесі судового розгляду з їх визнання на позабалансових рахунках 042 "Непередбачені зобов'язання" та 041 "Непередбачені активи" у боржника та позивача відповідно. За фактом усунення невизначеності слід сформувати кореспонденцію рахунків з урахуванням специфіки видів діяльності підприємств.

6. Невиправданим є нівелювання значення записів на позабалансових рахунках через не використання їх для цілей складання фінансової звітності. Позабалансові рахунки, як елемент загальної системи бухгалтерського обліку, містять інформацію про фактичний і можливий (потенційний) стан засобів і фондів підприємства, що є кращим проявом якісного нового обліку – прогностичного.

**Список використаної літератури:**

1.Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. 2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. 3.Інструкція "Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" затверджена Наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. 4. *Канцедал Н.А.* Договірні права і зобов'язання як об'єкт фінансово-економічного аналізу: стан, облік, перспективи / Н.А. Канцедал // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 192: В 4 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2004. – С. 916-920.

5. *Канцедал Н.А.* Господарський договір як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю / Н.А. Канцедал // Економіка АПК. – 2004. – № 10. – С. 106-110.
6. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Теория бухгалтерского учета: [учебник] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
7. *Петрук О.М.* Відображення договірних зобов'язань і прав у відповідності до національних положень бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // Економіка: проблеми теорії та практики. – 1999. – № 6. – С. 78-82.

ПОНОМАРЕНКО Оксана Григорівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії