

# Обтяжливі контракти: сутність, класифікація та окремі аспекти обліку

*Досліджено та уточнено визначення поняття «обтяжливий контракт». Здійснено класифікацію обтяжливих контрактів з метою забезпечення потреб обліку. Удосконалено методичні засади обліку забезпечень щодо обтяжливих контрактів.*

**Ключові слова:** обтяжливий контракт, класифікація, забезпечення, облік.

*Изучено и уточнено определение понятия «обременительный договор». В статье разработана классификация обременительных договоров с целью обеспечения потребностей бухгалтерского учета. Усовершенствованы методические основы учета резервов по обременительным контрактам.*

**Ключевые слова:** обременительный договор, классификация, резерв, учет.

*The definition of concept of «an onerous contract» was investigated and specified. The classification of onerous contracts was developed in order to meet the needs of accounting. The methodological principles of accounting for provision for onerous contracts were improved.*

**Keywords:** onerous contract, classification, provision, accounting.

**Постановка проблеми.** Вступаючи у відносини з контрагентом, перш ніж задекларувати згоду на виконання господарської операції, підприємство зазвичай заздалегідь враховує всі доходи від здійснення певної операції та витрати, які необхідно понести задля отримання цих доходів. Таким чином воно управляє своїми грошовими потоками з метою максимізації прибутку. Однак інколи можуть виникати ситуації, коли приймання або подальше виконання визначених у договорі зобов'язань у силу певних обставин виявиться не вигідним для однієї із сторін, тобто коли один з двох видів витрат – витрати на виконання контракту або витрати на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту (його одностороннє розірвання) – перевищують очікувані економічні вигоди за цим контрактом.

Угоди такого характеру потребують розгляду в двох аспектах: в управлінському – заради уникнення ймовірності укладення або перетворення контракту на обтяжливий та в аспекті бухгалтерського обліку, з метою коректного та методично вірного відображення операцій за такими угодами на рахунках обліку та в звітності.

**Аналіз досліджень та публікації з проблеми.** Питання відображення в обліку операцій підприємства за обтя-

жливими контрактами є предметом дослідження таких науковців, як В. Вареня, Т. Вареня, С. Вахрушев, І. Омецінська, Н. Петренко, О. Пархомчук, В. Терещенко [1, 2, 7–9, 13], та інших, у працях яких здебільшого вивчалися питання обліку забезпечення за обтяжливими контрактами. Проте у зазначених працях недостатньо вивченими є питання щодо з'ясування сутності поняття «обтяжливий контракт». Не ставилося питання щодо здійснення класифікації обтяжливих контрактів з метою розроблення методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій за обтяжливими контрактами, що свідчить про актуальність здійсненого нами дослідження з теоретичної та практичної точки зору.

**Мета статті** полягає у з'ясуванні та удосконаленні сутності поняття «обтяжливий контракт», здійсненні класифікації обтяжливих контрактів з метою забезпечення потреб обліку та управління. Обґрунтування необхідних удосконалень у відображенні операцій за обтяжливими контрактами на рахунках обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Визначення поняття «обтяжливий контракт» міститься як у національних, так і в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку:

– обтяжливий контракт – це контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту [11];

– обтяжливий контракт – контракт, в якому неминучі витрати на погашення заборгованості за контрактом перевищують економічні вигоди, які очікується отримати за ним [6].

Контракт – письмова угода двох або більше сторін з певними зобов'язаннями при здійсненні певних намірів, операцій за певних умов і в зазначені строки, а також з відповідальністю сторін за виконання зобов'язань [3].

Одним з критеріїв будь-якого контракту, в тому числі обтяжливого, є те, що це письмова угода, договір, укладений між двома або більшою кількістю сторін.

Відмінністю обтяжливого контракту від звичайного є те, що для його виконання необхідно понести витрати, яких не можна уникнути (неминучі витрати), та те, що вони будуть більші, ніж економічні вигоди від виконання цього контракту. При цьому термін «неминучі витрати» виникає через те, що одна зі сторін не може в односторонньому порядку розірвати договір або у разі його розірвання (чи невиконання, неналежного виконання) несе витрати пов'язані зі сплатою неустойки (штрафів, пені), визначені у контракті чи на законодавчому рівні, які також є більшими ніж очікувані економічні вигоди від виконання контракту.

Проте якщо контрагент, для якого контракт є обтяжливим, має можливість укласти інший контракт, яка підтверджена усною чи письмовою домовленістю з іншим контрагентом (контрагентами) щодо об'єкта обтяжливого контракту, на умовах, які дають можливість покрити неминучі витрати від виконання (розірвання) обтяжливого контракту та виконання новоукладеного контракту, то перший контракт не можна вважати обтяжливим.

Прикладом такої ситуації може бути контракт щодо операційної оренди будинку, за яким орендар має сплачувати орендодавцю щороку суму 100 тис. грн., не залежно від того, користується він цим будинком чи ні (розірвання договору можливе лише після сплати орендної плати за весь період дії договору оренди). Проте орендар через певний час зрозумів, що економічні вигоди від використання цього будинку менші, ніж сума орендної плати. Тобто такий контракт для нього є обтяжливим до тих пір, поки він не знайде особи, якій зможе передати цей об'єкт у суборенду (звісно якщо є таке право) на умовах, які нададуть можливість покрити витрати за контрактом оренди та суборенди.

Враховуючи вище зазначене, контракт слід вважати обтяжливим за умови, якщо він відповідає таким критеріям:

1) наявність підписаної (чи іншим чином узгодженої) сторонами угоди, договору;

2) угода, укладена між двома чи більшою кількістю осіб;

3) безпосередньо в угоді чи на законодавчому рівні передбачено штрафні санкції за одностороннє розірвання договору чи його невиконання (відмови від виконання), сума яких більша, ніж очікувані економічні вигоди за такою угодою;

4) у сторін угоди виникає безумовний обов'язок щодо виконання контракту чи у разі його невиконання (розірвання в односторонньому порядку) сплати суми неустойки (штрафів, пені), визначені у контракті чи на законодавчому рівні;

5) виконання контракту передбачає понесення неминучих витрат (витрати на виконання контракту чи сплату суми неустойки (штрафів, пені));

6) економічні вигоди, які очікується отримати, не покривають неминучі витрати, в тому числі навіть після укладання додаткових угод.

Отже, на нашу думку, під терміном «обтяжливий контракт» слід розуміти письмову угоду, договір (контракт), укладений між двома чи більшою кількістю осіб, за якою (яким) у таких осіб виникає безумовний обов'язок щодо виконання контракту чи у разі його невиконання (розірвання в односторонньому порядку, відмови від виконання) сплати суми неустойки (штрафів, пені) визначені у контракті чи на законодавчому рівні, за умови, що економічні вигоди, які очікується отримати від його виконання, не покривають неминучі витрати, в тому числі навіть після укладання додаткових (інших) угод з цими ж чи іншими особами щодо об'єкта першої угоди.

Слід відрізнити від обтяжливих контрактів несприятливі. Несприятливий контакт для однієї зі сторін контракту може полягати в тому, що зазначені у ньому умови не будуть відповідати поточним умовам ринку щодо аналогічних об'єктів,

проте, неминучі витрати, пов'язані з виконанням такого контракту, є меншими ніж очікувані економічні вигоди від його виконання. Несприятливість полягає в тому, що, якби контракт уклали на поточну дату між контрагентами, то сума витрат на виконання контракту могла б бути меншою та/або сума економічних вигід за цим контрактом могла б перевищувати зазначену суму в несприятливому контракті.

Для розуміння сутності обтяжливого контракту та розроблення методичних засад обліку наслідків, пов'язаних з їх укладанням, виконанням чи невиконанням, необхідно здійснити чітку класифікацію обтяжливих контрактів.

Контракт, який підпадає під критерії обтяжливого, можна класифікувати за низкою ознак, серед яких, на нашу думку, слід виділити:

- залежно від учасника договірних відносин;
- залежно від об'єкту (предмету) контракту;
- залежно від місця розташування сторін;
- за видом суб'єкта (особи угоди);
- за моментом визнання контракту обтяжливим;
- за юридичною підставою укладання;
- за закріпленням у контракті штрафних санкцій за його одностороннє розірвання;
- в залежності від оцінки неминучих втрат;
- залежно від способу виконання контракту;
- за способом фіксації ціни (доходу, економічних вигід);
- за строком виконання;
- за способом фіксації часу виконання контракту
- залежно від можливості створення забезпечення за обтяжливим контрактом;
- за вартістю, яка використовується для створення забезпечення за обтяжливим контрактом;
- за причинами підписання (виконання) обтяжливого контракту;
- щодо пов'язаних сторін;
- за видом пов'язаної особи;
- за податковими наслідками.

Першочерговою класифікаційною ознакою, на нашу думку, є учасник договірних відносин. Так, у процесі укладання та подальшого виконання контрактів вони можуть стати обтяжливими для покупця (замовника); продавця (виконавця) або іншої сторони такого контракту.

Залежно від об'єкта (предмету) обтяжливого контракту необхідно виділяти: обтяжливі контракти на купівлю–продаж; виконання робіт; надання послуг та інші.

Важливою класифікаційною ознакою для цілей обліку є місце розташування сторін обтяжливого контракту (оцінка зобов'язань за контрактами з нерезидентами передбачає необхідність врахування курсів валют, які використовуються у розрахунках за цим контрактом). За цією ознакою слід виділяти контракти, укладені між резидентами, та контракти, укладені між резидентом та нерезидентом.

На процес обліку наслідків за обтяжливими контрактами впливає також вид суб'єкта (статус протилежної сторони

контракту), а саме: госпрозрахункове підприємство; державне підприємство; бюджетна установа тощо.

У національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку немає чітких вимог щодо моменту визнання контракту обтяжливим. Тому, на нашу думку, обтяжливі контракти можуть бути першочерговими (контракт, що є обтяжливим на момент його укладання) та набутий (контракт, що перетворюється на обтяжливий після укладання до початку його виконання або контракт, що перетворюється на обтяжливий після укладання в процесі його виконання).

За юридичною підставою укладання слід розрізняти контракти, укладені на вимогу держави (інших сторін) чи на підставі вільного волевиявлення сторін.

Як правило, сторони угоди закріплюють у контракті штрафні санкції за невиконання або неякісне виконання зобов'язання, що є предметом такого контракту.

Слід зазначити, що в окремих випадках особа, яка порушила зобов'язання, звільняється від відповідальності. Згідно зі ст. 617 Цивільного кодексу України така можливість з'являється у винної особи якщо вона доведе, що це порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили [14]. Тобто коли контракт може бути скасований без сплати компенсації іншій стороні, зобов'язання не існує, а отже такий контракт недоцільно визнавати обтяжливим контрактом.

З огляду на це наявність закріплених у контракті штрафних санкцій не є критерієм, за яким контракт міг би бути визнаним обтяжливим, у випадку невиконання зобов'язання внаслідок обставин непереборної сили.

Водночас відсутність штрафних санкцій, визначених у договорі, не завжди вказує на те, що такий контракт не слід вважати обтяжливим, що підтверджується листом Мініфіну, в якому зазначено, що «контракт може бути обтяжливим і якщо в ньому не передбачено право кредитора на неустойку, але він продовжує виконуватися з перевищенням витрат над економічними вигодами» [5]. На нашу думку, така ситуація може виникнути у випадку, якщо в контракті або на законодавчому рівні передбачено необхідність додаткових витрат, без здійснення яких неможливо виконати контракт, або у разі відмови від його виконання будуть втрачені основні економічні вигоди від контракту (або, наприклад, заборона на проведення певної діяльності в майбутньому). Отже, в обтяжливих контрактах можуть бути як закріплені, так і відсутні штрафні санкції за його невиконання чи одностороннє розірвання.

Сторона, для якої контракт виявився обтяжливим, може або продовжувати виконувати його, або розірвати цей контракт. При виборі одного з двох варіантів до уваги беруться неминучі витрати: на виконання та витрати на розірвання контракту (витрати на сплату неустойки). Отже, за співвідношенням неминучих витрат можуть бути обтяжливими контракти, за якими витрати на виконання перевищують витрати на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту або контракти, за якими витрати на виконання є меншими

за витрати на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту.

За умови, якщо сторона, для якої контракт є обтяжливим, вирішує продовжувати виконувати його, вона також має можливість (якщо передбачено контрактом або не заборонено ним) укласти додатковий договір для мінімізації витрат на виконання існуючого (наприклад, при продажу продукції можна укласти додаткову угоду на транспортування продукції за рахунок покупця тощо). Тобто залежно від способу виконання контракту існують ті контракти, що виконуються на існуючих умовах, і ті, що виконуються з укладенням додаткового договору.

У будь-якому контракті, в тому числі й обтяжливому, може бути передбачено спосіб фіксації ціни (доходу, економічних вигід). Отже, за цією ознакою обтяжливі контракти слід поділяти на контракти: з фіксованою ціною у національній валюті; з фіксованою ціною в іноземній валюті; з вказаною ціною в національній чи іноземній валюті, що повинна коректуватись на дату виконання контракту (інфляція; поточні ринкові ціни; норма ризику; поточна відсоткова ставка тощо). При обранні однієї з вищезазначених цін до уваги береться строк виконання контракту.

Для обліку обтяжливих контрактів також є важливим період, в якому він буде виконуватися, оскільки період виконання може не збігатися з періодом його підписання, що повинно мати відповідне відображення у бухгалтерському обліку та у податковій звітності, зокрема щодо забезпечень за обтяжливими контрактами. Контракти, які укладаються та виконуються в одному звітному році, можна класифікувати як поточні, а ті, які укладаються та виконуються в різних звітних роках, як довгострокові.

Можлива також фіксація часу виконання контракту. Відповідно до способу фіксації часу виконання контракти можуть містити вимогу щодо виконання на визначену в ньому дату. Визначеним може бути і період, з однієї дати по іншу. Окрім того, ряд контрактів за своїм характером можуть бути виконані тільки після настання вказаної в ньому певної події (наприклад, договором на виробництво і подальшу реалізацію продукції може бути передбачено, що він вступає в силу з моменту надходження засобів праці (предметів праці), які є необхідними для виробництва даної продукції).

Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, існуюче зобов'язання за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення [6]. Проте безпосередньо поняття «забезпечення» вимагає наявності невизначеності стосовно або суми зобов'язання, або часу його погашення. Виходячи з того, чи підпадають зобов'язання за ними під визначення забезпечення, обтяжливі контракти поділяються на ті, за якими доцільно створювати забезпечення, та ті, за якими не доцільно створювати забезпечення.

При прийнятті рішення на користь виконання або розірвання обтяжливого контракту короткотермінові економічні вигоди (вигоди від виконання конкретного контракту) не завжди відіграють найважливішу роль. Можливі обставини, за яких

господарюючому суб'єкту, незважаючи на перевищення неминучих витрат над доходами за ним, все ще доцільно продовжувати виконувати такий контракт. Серед таких обставин можуть бути, по-перше, збереження або підтримання іміджу підприємства. У конкурентному середовищі однією з визначальних умов ефективної діяльності є наявність позитивного іміджу суб'єкта господарювання, як щодо виконання зобов'язань, так і дотримання законів. По-друге, підписання або виконання контракту може бути однією з невід'ємних умов здійснення господарської діяльності (наприклад, така ситуація може виникнути у забудовників внаслідок законодавчо встановленої умови сплати пайовий внесок у формі грошового внеску або шляхом створення необхідної інфраструктури власними силами інвестора (збудовника), без виконання якої забороняється приймання об'єкта в експлуатацію та його реєстрації у відповідних органах чи іншої ситуації).

Обтяжливий контракт може бути укладений з різними контрагентами, серед яких можуть бути як пов'язані, так і непов'язані особи. З числа пов'язаних осіб можна виділити: материнські, дочірні, асоційовані підприємства та пов'язані фізичні особи тощо. При цьому слід враховувати ступінь впливу на іншу сторону відносин, зокрема, якщо існує суттєвий вплив або контроль над такою особою, то в обліку слід враховувати також вимоги П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції»; П(с)БО 13 «Фінансові інструменти» та П(с)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». А також те, що материнське підприємство буде складати консолідовану фінан-

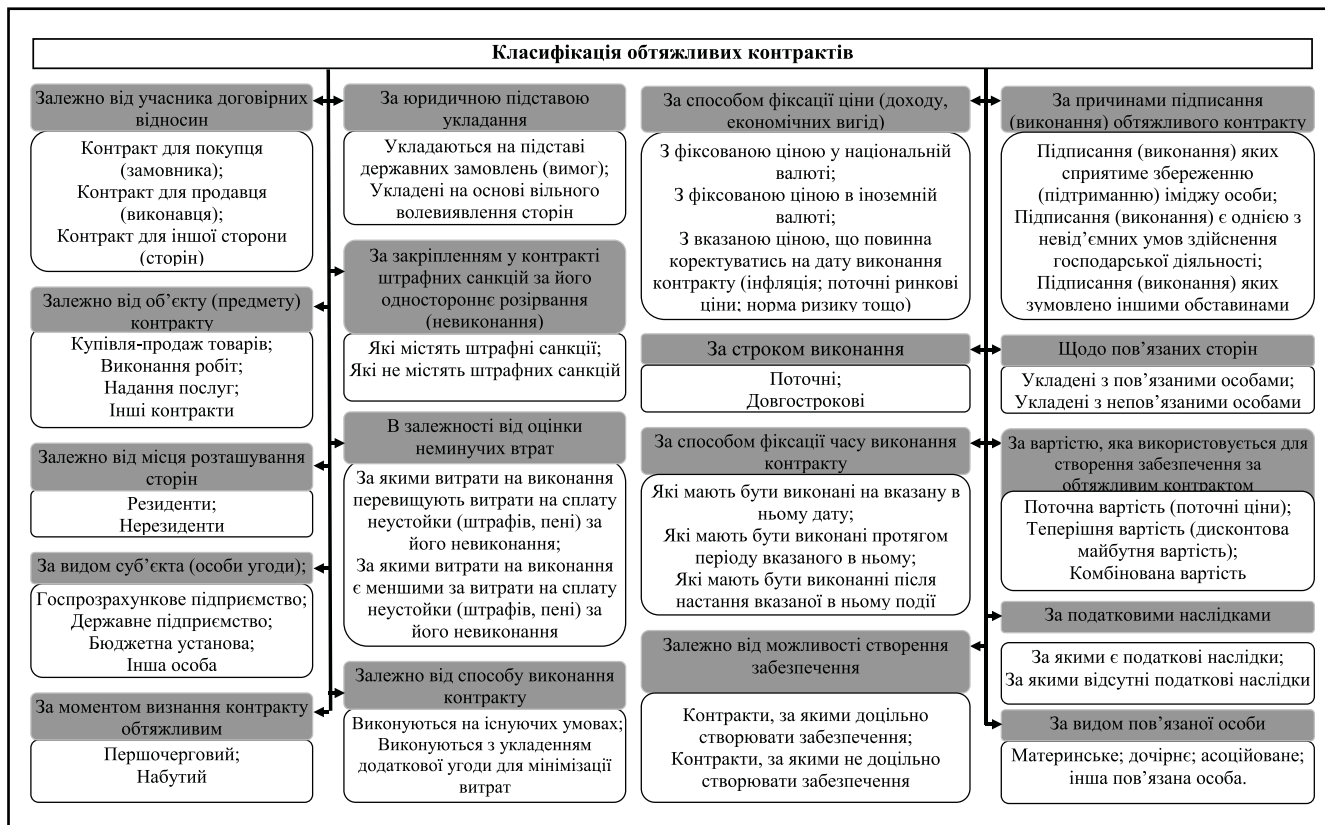
сову звітність, в якій також має бути відображений результат виконання (невиконання) обтяжливого контракту.

Як зазначалося вище, обтяжливий контракт, за яким може бути створене забезпечення, може бути як довгостроковим, так і короткостроковим. Відповідно, вартість, яка використовується для оцінки забезпечення, залежить від терміну дії договору, способу фіксації ціни та можливості її коригування. Отже, така вартість може визначатися за поточними цінами чи за приведеними цінами (за теперішньою вартістю) або їх поєднанням (комбінована вартість).

Слід зазначити, що в окремих випадках виконання обтяжливого контракту може призвести до додаткових податкових наслідків. Наприклад, при реалізації товару за ціною, визначеною в обтяжливому контракті, яка є меншою більше ніж на 20% від його звичайної ціни, продавець згідно зі ст. 39 та 188 ПКУ зобов'язаний донарахувати податок на додану вартість виходячи із звичайної ціни. Отже, обтяжливі контракти можуть як призводити, так і не призводити до додаткових податкових наслідків.

Узагальнена класифікація обтяжливих контрактів, що запропонована нами, наведена на рисунку.

Як зазначається в МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, існуюче зобов'язання за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення [6]. Такі ж вимоги містяться у п. 13 П(С)БО 11, де сказано, що для відшкодування наступних (майбутніх) операційних



Класифікація обтяжливих контрактів

Джерело: власна розробка авторів.

## МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

витрат на виконання зобов'язань, зокрема і щодо обтяжливих контрактів, створюються забезпечення.

Забезпечення – це зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу [11].

Тобто невід'ємною умовою створення забезпечення є наявність невизначеності стосовно одного з двох визначальних критеріїв: або суми зобов'язання, або часу його погашення. Виходячи з цього, якщо суму зобов'язання за обтяжливим контрактом неможливо достовірно визначити та не є передбачуваним строк його погашення на дату балансу, створювати за ним забезпечення недоцільно. Аналогічна

ситуація у випадку, якщо сума зобов'язання може бути достовірно визначена та при цьому відомий час погашення (дата погашення) такого зобов'язання.

Для обтяжливих контрактів, за якими доцільно створювати забезпечення згідно з п. 16 П(с)БО 11 «Зобов'язання», таке забезпечення «визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого

### Бухгалтерські проведення щодо формування та використання забезпечення за обтяжливими контрактами стосовно реалізації товарів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
<b>1. Облік забезпечень щодо поточних обтяжливих контрактів з реалізації товарів</b>			
У січні 2012 року підприємство уклало обтяжливий контракт на реалізацію товарів у четвертому кварталі 2012 року на суму 15 000 грн. з ПДВ, собівартість яких 18 000 грн. Сума штрафних санкції за невиконання (одностороннє розірвання) контракту становить 17 000 грн. Контракт: а) розірвано у третьому кварталі звітного року; б) контракт виконано у четвертому кварталі згідно умов договору			
Створено забезпечення за обтяжливим контрактом на кінець першого кварталу за найменшою сумою неминучих витрат (17 000 грн)	949	474,1	17 000,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	17 000,00
<b>А. Обтяжливий контракт розірвано</b>			
Розірвано контракт та відображено нарахування штрафних санкцій на користь покупця за рахунок створеного раніше забезпечення	474,1	685	17 000,00
Перераховано кошти	685	311	17 000,00
<b>Б. Обтяжливий контракт виконано згідно з умовами договору</b>			
Відображено дохід від реалізації продукції	361	702	15 000,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	2500,00
Дохід списано на фінансовий результат	702	791	12 500,00
Реалізовано товар та списано його собівартість за рахунок створеного забезпечення	474	28	17 000,00
Відображено собівартість реалізованого товару, яка не покривалася за рахунок забезпечення	902	28	1000,00
Сторновано суму раніше створеного забезпечення з метою віднесення цієї суми на рахунок 902 «Собівартості реалізованих товарів»	902	474	17 000,00
	(949)	(474)	17 000,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	902	18 000,00
У січні 2012 року підприємство уклало обтяжливий контракт на реалізацію товарів у кінці наступного року на суму 15 000 грн. з ПДВ, собівартість яких 18 000 грн. Сума штрафних санкції за невиконання (одностороннє розірвання) контракту становить 17 000 грн. Контракт: а) розірвано у третьому кварталі наступного року; б) контракт виконано у четвертому кварталі згідно з умовами договору			
Створено забезпечення за обтяжливим контрактом на кінець першого кварталу за найменшою сумою	39	474,1	17 000,00
<b>А. Обтяжливий контракт розірвано</b>			
Розірвано контракт та відображено нарахування штрафних санкцій на користь покупця за рахунок створеного раніше забезпечення	474,1	685	17 000,00
Перераховано кошти	685	311	17 000,00
Витрати майбутніх періодів включено до витрат звітного періоду	949	39	17000,00
<b>Б. Обтяжливий контракт виконано згідно з умовами договору</b>			
Відображено дохід від реалізації продукції	361	702	15000,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	2500,00
Дохід списано на фінансовий результат	702	791	12500,00
Реалізовано товар та списано його собівартість за рахунок створеного забезпечення	474	28	17000,00
Відображено собівартість реалізованого товару, яка не покривалася за рахунок забезпечення	902	28	1000,00
Витрати майбутніх періодів включено до витрат звітного періоду	902	39	17000,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	902	18000,00

контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту» [11].

В обліку створені забезпечення на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами відображають на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» з одночасним визнанням «витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів)» [4].

Аналогічно у складі витрат поточного періоду пропонують обліковувати суми створеного забезпечення щодо обтяжливих контрактів такі автори, як В. Вареня, С. Вахрушев, Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук [1, 2, 8, 9], різним є лише вид рахунку витрат. Так, зазначені автори пропонують використовувати рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» або 91 «Загальновиробничі витрати».

Проте, на наш погляд, вибір рахунку для обліку суми створеного забезпечення за обтяжливим контрактом залежить насамперед від виду контракту, тобто поточний він чи довгостроковий. Так, за поточними обтяжливими контрактами (укладання та виконання контракту відбувається в одному звітному році, але у різних кварталах) суму створеного забезпечення слід відносити у дебет рахунків обліку операційних витрат звітного періоду (91, 92, 93, 94) в залежності від виду зобов'язання за таким контрактом та кредит субрахунку 474.1 «Забезпечення за обтяжливими контрактами». За довгостроковими обтяжливими контрактами (дата укладання (визнання контракту обтяжливим після його укладання) та дата його виконання належать до різних звітних років) суму створеного забезпечення слід відносити у дебет рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» та кредит субрахунку 474.1 «Забезпечення за обтяжливими контрактами», а в момент повного (часткового) виконання такого контракту списувати суму витрат майбутніх періодів з рахунку 39 на відповідний рахунок обліку операційних витрат звітного періоду.

Потреба використання рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» для обліку створеного забезпечення за довгостроковими обтяжливими контрактами викликана п. 7 П(с)БО 16 «Витрати», в якому зазначено, що «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійсненні» [12]. А оскільки дохід за обтяжливим контрактом, наприклад при реалізації продукції, визнається у продавця лише після її відвантаження (виконання зобов'язання за обтяжливим контрактом), тобто доходи можна чітко пов'язати з витратами здійсненими для їх одержання, то на дату формування забезпечення за обтяжливим контрактом для виконання зобов'язання, яке буде виконуватися у наступному звітному році, використовувати рахунки обліку витрат звітного періоду не можна, оскільки останні використовують у випадку, якщо здійснені витрати у звітному періоді «неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду» [12].

Розглянемо бухгалтерські проведення із формування та використання забезпечення за обтяжливим контрактом за допомогою таблиці.

### Висновки

У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання щодо з'ясування сутності поняття «обтяжливі контракти» їх класифікації для цілей обліку та безпосереднього відображення в обліку є недостатньо дослідженими. У зв'язку з цим у роботі удосконалено понятійно-категоріальний апарат шляхом визначення поняття «обтяжливі контракти» та здійснено їхню класифікацію для цілей обліку, що створює теоретичні засади для подальшого розвитку обліку і контролю операцій за обтяжливими контрактами. В роботі також запропоновано методичку обліку нарахування та використання забезпечення за обтяжливим контрактом щодо реалізації товарів залежно від строку його виконання (поточний чи довгостроковий контракт), використання якої дає можливість забезпечувати користувачів звітності повною, правдивою, неупередженою та достовірною інформацією, що є головною метою ведення обліку та складання звітності.

### Список використаних джерел

1. Вареня В. Обтяжливий контракт / В. Вареня, Т. Вареня // Дебет-Кредит. – 2006. – №46. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua>
2. Вахрушев С. Порядок обліку зобов'язань / С. Вахрушев // Дебет – кредит, Школа бухгалтера №7, від 11/04/2005.
3. Економічна енциклопедія [Електрон. ресурс] – Режим доступу: [http://ukrslv.com/Ekonomichna\\_entsyklopediya/page/kontrakt.4036/](http://ukrslv.com/Ekonomichna_entsyklopediya/page/kontrakt.4036/)
4. Інструкція «Про застосування рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом Мініфіну від 30.11.99 №291 [Електрон. ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>. – Назва з екрану.
5. Лист Міністерства фінансів України №31-34000-20-27/11017 від 13.05.2010 «Щодо обтяжливих контрактів» [Електрон. ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2730.0>. – Назва з екрану.
6. МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [Електрон. ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/document/92448/MSBO\\_37.pdf](http://minfin.gov.ua/document/92448/MSBO_37.pdf)
7. Омецінська І. Сутність забезпечень, порядок їх визнання та оцінки / І. Омецінська // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 285–288.
8. Пархомчук О.О. Бухгалтерський облік і контроль операцій з резервами підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.О. Пархомчук. – Житомир, 2011. – 23 с.

9. Петренко Н.І. Удосконалення обліку резервів майбутніх витрат і платежів / Петренко Н.І., Пархомчук О.О. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (20). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 385–396.

10. Податковий кодекс України [Електрон. ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. – Назва з екрану.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» Затверджено наказом Мініфіну від 31.01.2000 №559 [Електрон. ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00> – Назва з екрану.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318 [Електрон. ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>. – Назва з екрану.

13. Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.О. Пархомчук. – Київ, 2008. – 22 с.

14. Цивільний кодекс України [Електрон. ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print1339335831429843> – Назва з екрану.

Т.І. БЕСЕДІНА,  
здобувач, ПАТ «Страхова компанія «ІнтерЕкспрес»

## Проблеми укладання та виконання договорів поставки у зовнішньоекономічній діяльності та можливі шляхи їх усунення

*У статті розглянуті деякі проблеми укладання та виконання договорів (контрактів) поставки в зовнішньоекономічній діяльності та можливі шляхи їх усунення.*

**Ключові слова:** проблема укладання, проблема виконання, договір поставки, зовнішньоекономічна діяльність.

*В статье рассмотрены некоторые проблемы заключения и выполнения договоров (контрактов) поставки во внешнеэкономической деятельности и возможные пути их устранения.*

**Ключевые слова:** проблема заключения, проблема выполнения, договор поставки, внешнеэкономическая деятельность.

*The article deals with some problems of concluding and execution of supply agreements (contracts) in foreign economic activity, reveals shortcomings and possible ways of their removing.*

**Keywords:** the problem of concluding, the problem of execution, supply agreement, foreign economic activity.

**Постановка проблеми.** При укладанні договору (контракту) поставки в зовнішньоекономічній діяльності сторони керуються чинними нормативно-правовими актами та деякі умови мають змогу визначати самостійно. Саме правильність процесу укладання договору (контракту) поставки в зовнішньоекономічній діяльності впливає на подальше його виконання. Серед усіх помилок, які можуть бути допущені сторонами, можна виділити типові, зважаючи на які, можна

уникнути подальшого неналежного виконання чи невиконання договору (контракту) поставки в зовнішньоекономічній діяльності.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблем.** Проблеми, що виникають при укладанні договорів (контрактів) у зовнішньоекономічній діяльності та шляхи їх усунення, в тій чи іншій мірі досліджували такі вчені: І. Балабанов, О. Беяневич, О. Глоба, Г. Дроздова, Н. Креглова, О. Старцева тощо. Але дане питання, на думку автора, досліджено в недостатній мірі.

**Мета статті** – аналіз процесу укладання та виконання договорів (контрактів) поставки в зовнішньоекономічній діяльності з метою виявлення та систематизації основних проблем, що можуть виникнути між контрагентами в процесі здійснення поставки в зовнішньоекономічній діяльності, а також виявлення основних шляхів усунення зазначених вище проблем.

**Виклад основного матеріалу.** Договір поставки – один із найбільш широко застосовуваних у підприємницькій діяльності договорів [8, с. 610].

Якщо дослідити ст. 265 Господарського кодексу України від 16.01.2003 №436-IV та ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.91 №959-XII, можна дати таке визначення: договір (контракт) поставки в зовнішньоекономічній діяльності (надалі – ЗЕД) – це матеріально оформлена угода двох або більше суб'єктів ЗЕД та їх іноземних контрагентів, за якою одна сторона – постачальник зобов'язується передати (поставити) в обумовлені стро-