

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОГОВОРАМИ ПІДРЯДУ: НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ

Проаналізовано проблемні питання, з якими стикаються суб'єкти господарювання в ході укладання та виконання договорів підряду; розглянуто необхідність трансформації теоретичних та, відповідно, методичних засад бухгалтерського обліку операцій за договорами підряду у зв'язку з розширенням предмету договорів підряду та появою нових об'єктів бухгалтерського обліку

Ключові слова: договір підряду, речові права на чуже майно, сервітут

Постановка проблеми. Динамічний розвиток економіки України неможливий без вільного вибору суб'єктами господарювання форм та засобів здійснення господарської діяльності, застосовуваних методів управління. Одним із наслідків реформування відносин власності та одночасно дієвим фактором розвитку підприємництва є активізація договірних процесів, зокрема в частині виконання робіт за договорами підряду. Використання нових форм здійснення підприємницької діяльності, укладання між суб'єктами господарювання різних видів договорів підряду, включення до них особливих, з точки зору змісту договору, умов, є причиною зростання кількості правопорушень, пов'язаних з їх неналежним виконанням та порушенням умов чинного законодавства через неврахування особливого правового статусу тих операцій, які виконуються в межах такого договору. Для усунення таких негативних проявів необхідним є підвищення ефективності управління господарською діяльністю як у замовника, так і у підрядника. В реалізації цього завдання важливе місце займає бухгалтерський облік як інформаційна система управління, що в свою чергу, обґрунтовує необхідність подальшого удосконалення організаційно-методичних засад обліку операцій за договорами підряду з точки зору підвищення оперативності та інформативності звітних показників.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Питанням теорії, організації та методики бухгалтерського обліку договірних зобов'язань присвячено праці вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, З.В. Задорожного, Ю.А. Кузьмінського, Я.Д. Крупки, Б.М. Литвина, В.О. Осмятченка, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, К.В. Романчук, В.С. Рудницького, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, І.Д. Фаріона, М.М. Шигун; закордонних вчених: Х. Андерсона, А. Велш Глена, В.Г. Гетьмана, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, В.Ф. Палія, М.Ю. Пятова, Я.В. Соколова, О.В. Солов'єва, Г. Шорт Даніела, Ш. Сундера. Не применшуючи результати проведених досліджень та їх значення для розвитку науки, варто відмітити, що особливі умови договірної регулювання, які визначаються суб'єктами господарювання, обумовлюють необхідність розробки теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку за договорами підряду.

Метою написання статті є здійснення аналізу проблемних питань, які виникають у практиці господарювання суб'єктів, які здійснюють діяльність в межах договорів підряду та, які впливають на систему бухгалтерського обліку для розробки заходів з удосконалення теоретико-методичних засад обліку операцій за договорами підряду.

Викладення основного матеріалу. З розвитком ринкових відносин господарювання, появою різних форм власності та конкурентного середовища, розширенням сфери договірних відносин суб'єктів господарювання спостерігається посилення ролі договору як регулятора поведінки суб'єктів господарювання через передбачені в ньому умови, з яких виникають права та обов'язки сторін, і розширення сфери його застосування у всіх галузях економіки, що пов'язано зі здатністю договорів забезпечити відповідний рівень організації господарської діяльності в частині обігу матеріальними та нематеріальними благами. Враховуючи постійно зростаюче значення договорів в господарській діяльності в статті акцентуємо увагу на проблемних питаннях, які виникають у суб'єктів господарювання при укладанні та

виконанні договорів підряду, що пов'язані з недостатнім рівнем теоретичного обґрунтування впливу особливих умов договорів підряду на систему бухгалтерського обліку та необхідності їх врахування для облікового відображення відповідних об'єктів бухгалтерського обліку. За результатами анкетування суб'єктів господарювання Житомирської та Київської областей до таких проблем можна віднести наступні:

1. Відсутність системного аналізу підходів до виділення особливих умов договорів підряду, що впливають на систему бухгалтерського обліку і контролю.

Враховуючи, що договір підряду є одним із найпоширеніших видів договорів, які використовуються в господарській діяльності, необхідним є дослідження його сутності, з точки зору економічного змісту та юридичної форми, що дозволить визначити понятійний апарат та умови, які повинні бути передбачені відповідними видами договорів. Відсутність єдиного підходу до трактування поняття "договір підряду", неврахування всіх його особливих умов при розробці юридичної форми призводить до того, що частина фактів господарського життя, пов'язаних з його виконанням, не відображається в системі бухгалтерського обліку, що призводить до викривлення бухгалтерської інформації.

Виходячи з економічного змісту підрядних відносин, встановлено, що договір підряду – це взаємна домовленість сторін про виконання однією стороною (підрядником) на замовлення іншої сторони (замовника), визначених договором робіт з оплатою їх вартості, в результаті здійснення яких створюється новий об'єкт або видозмінюється вже існуючий.

Аналізуючи види договорів підряду, передбачені чинним законодавством та виходячи з практики господарювання (рис. 1), слід відзначити виявлені невідповідності в частині понятійного апарату щодо назв договорів, що потребує відповідного узгодження. На підставі проведеного дослідження підходів до визначення договорів, предметом яких є будівельні роботи, роботи по капітальному будівництву, реконструкції, модернізації тощо, встановлено що доцільним є застосування терміну "договір будівельного підряду", під яким запропоновано розуміти взаємну домовленість сторін про виконання однією стороною (підрядником) на замовлення іншої сторони (замовника) робіт, пов'язаних з будівництвом, включаючи роботи з підготовки, виконання та завершення будівництва; капітальним ремонтом; реконструкцією будівель та споруд; здійсненням пусконаладжувальних та монтажних робіт; робіт з обладнання та переобладнання об'єктів необоротних активів, відповідно до визначених договором умов з оплатою вартості виконаних робіт.

Враховуючи постійні зміни, які відбуваються в предметі договору будівельного підряду в частині його розширення, важливості набуває питання адаптації системи управління для оперативного реагування на договірні умови. Особливо актуальним є врахування договірних умов в системі обліку та контролю для зниження інформаційних ризиків і надання достовірної інформації управлінському персоналу та іншим користувачам. Посилення вимог користувачів до інформації та її оперативності вимагає від бухгалтерського персоналу вирішення важливого завдання, пов'язаного з підвищенням якості інформації через облікове відображення тих операцій за договорами підряду, які впливають на фінансово-майновий стан підприємства та здійснення дієвого внутрішнього контролю.

Для відображення операцій за укладеними договорами в системі бухгалтерського обліку та для здійснення контролю за ходом виконання договору та його результатами важливого значення набуває необхідність деталізації окремих умов договору шляхом

виділення його особливих умов, до яких запропоновано відносити порядок приймання-здачі виконаних робіт, визначення моменту переходу права власності на об'єкти, умов страхування об'єкта, порядку використання прав користування чужим майном.

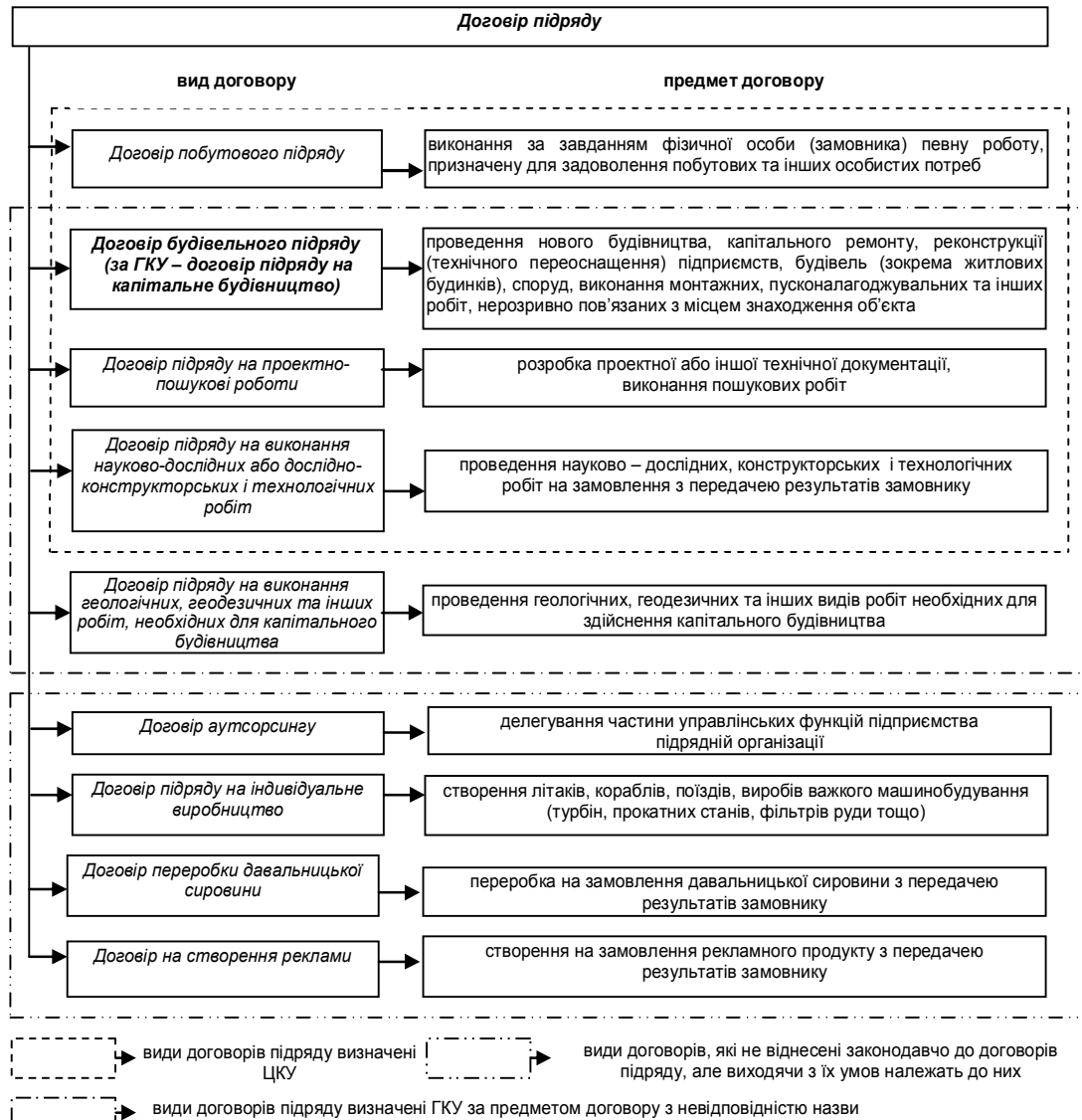


Рис. 1. Види договорів підряду відповідно до чинного законодавства та виходячи з сутності підрядних відносин

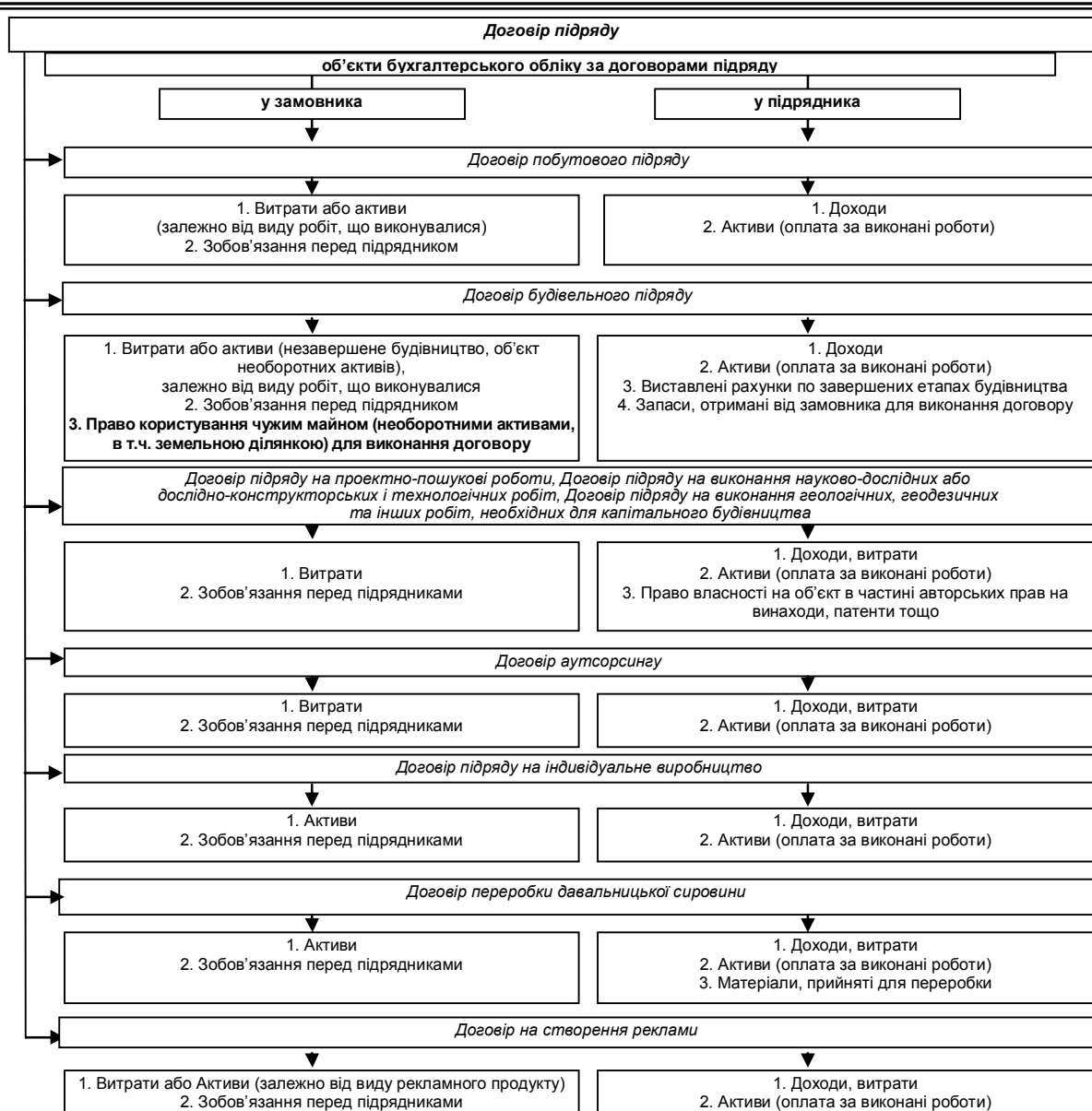
Необхідність виділення останньої умови пов'язана з тим, що у замовника виникає практична необхідність забезпечити належне виконання підрядником взятих зобов'язань щодо доведення об'єкту до стану, придатного для використання, а також забезпечити функціонування об'єкта нерухомості, який будується (ремонтується, модернізується тощо) за договором підряду після виконання договору, що є можливим за умови встановлення договором підряду та іншими видами договорів порядку використання речових прав на чуже майно в частині постійного, тимчасового та обмеженого користування.

Чітке визначення та деталізація в договорах підряду виділених особливих умов, дозволить не лише мінімізувати ризики, пов'язані з їх невиконанням або неналежним виконанням, особливо в частині якості робіт, але й дозволить через систему бухгалтерського обліку, шляхом відображення операцій, які виникають у суб'єктів, що є сторонами договору, виходячи з їх особливих умов, та через систему внутрішнього контролю підвищити ефективність управління, визначити реальний майновий стан підприємства та знизити рівень втрати і розкрадань майна власників.

2. Неврахування особливих умов договорів підряду, зокрема порядку приймання-передачі прав користування чужим майном (сервітутів) при здійсненні підрядних робіт, при визначенні об'єктів бухгалтерського обліку та формуванні методичного забезпечення їх обліку.

Враховуючи, що договір є засобом регулювання відносин між суб'єктами господарювання і як наслідок є невід'ємною складовою будь-якої господарської діяльності, виникає ряд питань та проблем щодо відображення операцій за договорами в бухгалтерському обліку та податкових розрахунках в частині ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку. Виходячи з економічного змісту здійснених господарських операцій за договорами підряду визначено об'єкти бухгалтерського обліку (рис. 2).

Систематизація об'єктів бухгалтерського обліку за договорами підряду дозволила виділити специфічні об'єкти обліку, які виникають за договорами будівельного підряду – права користування чужим майном (сервітути), до яких належать права користування необоротними активами, зокрема земельними ділянками (для прокладання комунікацій, під'їзду техніки, забору води тощо), що отримуються замовниками та передаються підрядниками для забезпечення належного виконання підрядних робіт.



Примітка: на рисунку жирним виділено запропонований об'єкт бухгалтерського обліку за договорами підряду

Рис. 2. Об'єкти бухгалтерського обліку за договорами підряду

З розвитком ринку землі та нерухомості виникають нові форми правовідносин щодо забезпечення потреб у користуванні земельними ресурсами, об'єктами нерухомості, та ефективного і раціонального здійснення своїх прав власниками. Дані операції на сьогодні не мають чітко визначеної практики облікового відображення, хоча можуть мати значну вартість та суттєвий вплив на вартість об'єкта підрядних робіт. Чітка ідентифікація таких об'єктів, виходячи з умов укладених договорів та їх відповідне облікове відображення дозволяє підвищити інформативність і достовірність облікових даних для забезпечення інформаційних потреб внутрішніх користувачів.

3. Відсутність єдиного підходу до класифікації прав користування чужим майном (сервітутів) для цілей обліку і контролю, що ускладнює процес ведення обліку.

У сучасних умовах господарювання для виконання договорів підряду все частіше виникає необхідність в обмеженому користуванні земельними ділянками та

іншими необоротними активами, щодо яких у замовника та підрядника відсутнє право власності чи розпорядження. Найчастіше в такій ситуації опиняються підприємства будівельної галузі, що виконують договори будівельного підряду, оскільки для їх виконання та доведення об'єкта будівництва до стану придатного до використання, зокрема в частині проведення всіх комунікацій, використанні частини земельної ділянки, яка їм не належить, для проїзду, розміщення будівельного устаткування виникає необхідність користування чужим майном (земельною ділянкою чи іншими необоротними активами). Це вимагає отримання законних підстав для користування такими об'єктами, відповідного оформлення таких операцій та належного їх облікового відображення і здійснення відповідних контрольних дій по встановленню їх законності.

Право користування чужим майном згідно з чинним законодавством належить до групи речових прав на чуже майно (рис. 3).

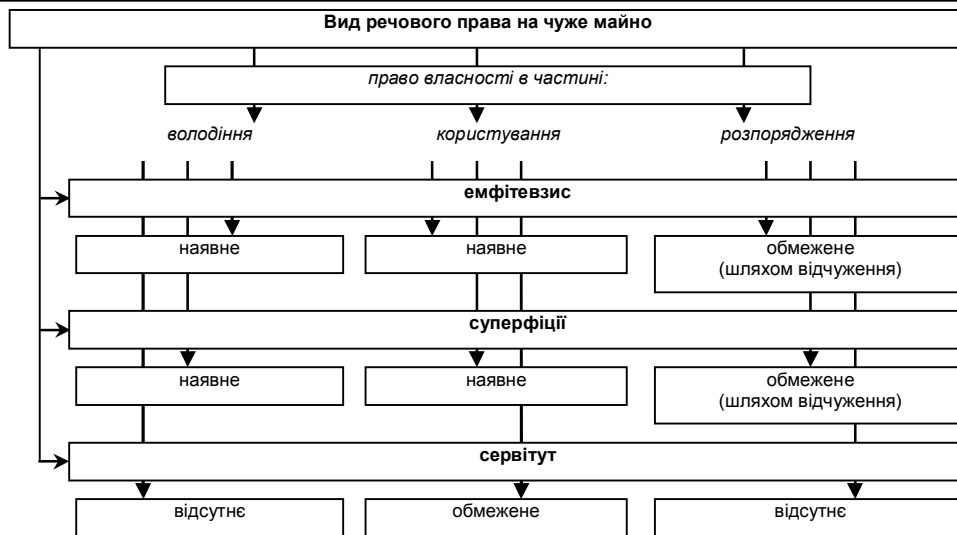


Рис. 3. Характеристика прав власності в розрізі видів речових прав на чуже майно

Аналіз сутнісних характеристик вище наведених видів речових прав на чуже майно дає підстави стверджувати, що кожен із видів речових прав включає право користування чужим майном, однак для господарських відносин за договорами підряду в частині договорів будівельного підряду, виходячи з їх особливих умов та видів робіт за договором особливої актуальності набуває питання приймання-передачі права користування земельною ділянкою та іншими необоротними активами для забезпечення проходу, проїзду через чужу земельну ділянку,

водопостачання, меліорації, прокладання та експлуатації ліній електропередачі, зв'язку і трубопроводів – сервітут.

Здійснення суб'єктом господарювання операцій з сервітутами впливає на вартість об'єктів необоротних активів та порядок їх відображення в обліку, що в свою чергу зумовлює необхідність інформаційного забезпечення інтересів користувачів облікової інформації. Характеристика інтересів користувачів щодо операцій за договорами підряду в частині прав користування чужим майном наведена в табл. 1.

Таблиця 1. Користувачі облікової інформації та їх інтереси щодо операцій за договорами підряду в частині прав користування чужим майном

Види користувачів	Інтереси користувачів щодо операцій за договорами підряду в частині прав користування чужим майном	Можливості підприємства щодо інформаційного забезпечення інтересів користувачів
Внутрішні	<ul style="list-style-type: none"> – статус прав користування чужим майном (сервітутів); – період на який встановлено право; – необхідність внесення плати за користування сервітутом; – підстава для встановлення сервітуту; – об'єкт обтяження сервітутом; – власник об'єкта обтяженого сервітутом; – витрати понесені на встановлення сервітуту та користування ним; – вплив операцій на формування фінансових результатів діяльності 	Розкриття інформації у внутрішній звітності
Зовнішні	<ul style="list-style-type: none"> – наявність у суб'єкта права користування чужим майном (сервітуту); – дотримання вимог законодавства щодо юридичного оформлення та реєстрації сервітутного права; – підстава для встановлення сервітуту; – дотримання порядку та умов використання сервітуту, визначених документами про його встановлення; – реальна вартість майна підприємства 	Розкриття інформації у фінансовій звітності

Забезпечення вище наведених інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів можливе лише на основі розкриття інформації про операції з правами користування чужим майном у звітності суб'єкта господарювання на основі ведення відповідного аналітичного обліку для здійснення такого розкриття. Відповідно для розробки системи аналітичного обліку важливим методичним питанням є розробка підходів до класифікації речових прав на чуже майно для цілей бухгалтерського обліку і контролю, при побудові якої повинні бути враховані особливості об'єкту залежно від інтересів користувачів облікової інформації. У зв'язку з цим

розроблено класифікацію прав користування чужим майном для цілей обліку і контролю виходячи з наступних ознак: за терміном дії, за можливістю стягнення плати, за підставою встановлення, за об'єктами обтяження (рис. 4).

Розроблений підхід до класифікації речових прав на чуже майно (сервітутів) дозволяє удосконалити методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з укладання та виконання договорів підряду в частині таких елементів методу бухгалтерського обліку як документування, рахунки та звітність.

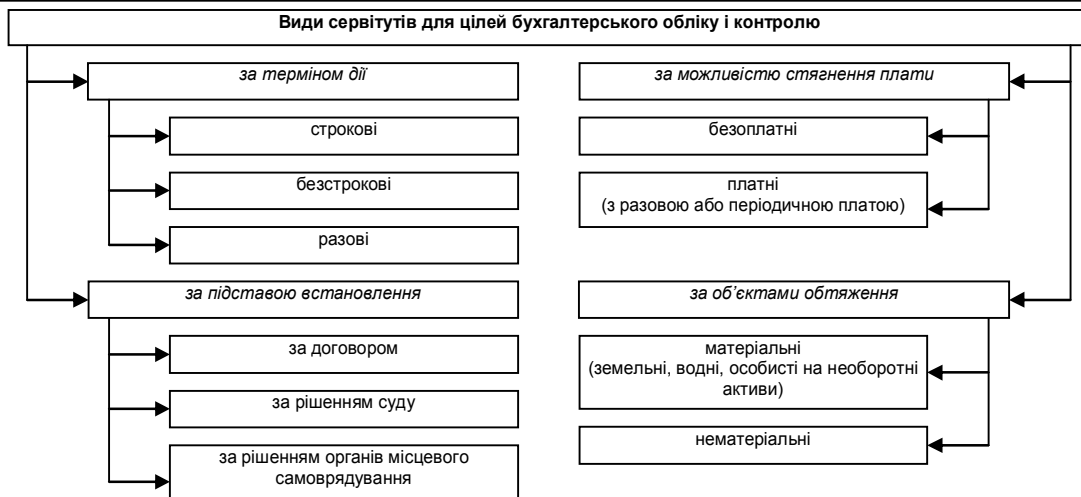


Рис 4. Види прав користування чужим майном для цілей обліку та контролю

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження проблемних питань щодо укладання та виконання договорів підряду, а також відображення операцій за такими договорами в бухгалтерському обліку можна сформулювати наступні висновки:

1. Значне поширення в практичній діяльності суб'єктів господарювання підрядних відносин, шляхом укладання договорів підряду, зумовлює необхідність адаптації системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю до їх особливих умов. Врахування специфіки підрядних відносин, виходячи з їх економічної сутності, дозволяє виділити особливі умови договорів підряду (порядок приймання-здачі виконаних робіт, визначення моменту переходу права власності на об'єкти, умов страхування об'єкта, порядку використання прав користування чужим майном), необхідність встановлення яких пов'язана із забезпеченням належного функціонування об'єкта, роботи по якому є предметом договорів підряду.

2. Неврахування особливих умов договорів підряду при розробці організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і контролю призводить до обмеженості інформаційних звітних показників, які надаються цими системами, особливо, в частині наявності та стану майна. Для підвищення інформативності облікових даних в роботі

запропоновано склад об'єктів бухгалтерського обліку за договорами підряду залежно від виду договору, що дозволило виділити специфічні об'єкти обліку, які виникають за договорами будівельного підряду – права користування чужим майном (сервітути).

3. Враховуючи визнання сервітутів об'єктами бухгалтерського обліку, важливим методичним питанням бухгалтерського обліку є розробка підходів до їх класифікації. На підставі результатів проведеного дослідження в роботі теоретично обґрунтовано ознаки класифікації та види сервітутів (за терміном дії: строкові, безстрокові, разові; за можливістю стягнення плати: безоплатні та платні; за підставою встановлення: за договором, за рішенням суду та за рішенням органів місцевого самоврядування; за об'єктами обтяження: матеріальні і нематеріальні), що сприяє раціональній побудові системи аналітичного обліку операцій за договорами будівельного підряду.

ГОРОДИСЬКИЙ Микола Петрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми обліку операцій за договорами підряду.

Стаття надійшла до редакції: 07.11.2012 р