

**ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗА ДОГОВОРАМИ ПІДРЯДУ:  
МОЖЛИВІСТЬ ВИЗНАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ**

*Розглянуто можливість визнання договору підряду та його істотних умов, як об'єктів обліку.  
Визначено їх вплив на систему обліку та контролю*

**Постановка проблеми.** Договір сьогодні це регулятором відносин між суб'єктами господарювання і як наслідок є невід'ємною складовою будь якої господарської діяльності. В зв'язку з цим виникає ряд питань та проблем щодо відображення операцій за договорами в бухгалтерському та податковому обліку. В системі обліку відображаються лише ті об'єкти, що можуть бути ідентифіковані та оцінені на основі єдиного грошового вимірника. Проте, чи може договір бути визнаний як об'єкт бухгалтерського обліку. Великий бухгалтерський словник об'єкт бухгалтерського визначає як предмет, явище, на яке направлена будь-яка діяльність, або підприємство, заклад, а також все те що є місцем будь-якої діяльності.<sup>1</sup> Про те дане визначення не є точним адже в бухгалтерському обліку підлягають відображенню лише ті процеси та явища, що є оціненими та задокументованими.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

М.С. Пушкар зазначає, що об'єкти обліку визначаються державою, для цього розробляється план рахунків, обов'язкові для використання всіма підприємствами [2]. Автор виділяє 10 агрегованих об'єктів обліку за класами рахунків. Безпосередньо все те, що відображене на рахунках, є об'єктами обліку. Відповідно до ст. 1 п. 2 закону Російської Федерації "Про бухгалтерський облік" об'єктами бухгалтерського обліку є майно та зобов'язання, а також господарські операції, що здійснюються в процесі господарської діяльності. Виходячи з визначення об'єкту обліку, наданого професором М.С. Пушкарем, договір не може бути визнаний, як об'єкт обліку з відповідним його відображенням через те, що на сьогодні непередбачено Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Проте облікова практика через ускладнення господарських відносин все частіше стикається з проблемними питаннями щодо відображення в бухгалтерському обліку нових об'єктів, документів яким необхідно дати оцінку та класифікувати. На думку Ф.Ф. Бутиничя об'єкт бухгалтерського обліку – це явища та процеси, які пов'язані з діяльністю підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах.[1] На нашу думку об'єктом бухгалтерського обліку є господарські операції щодо активів, капіталу та зобов'язань підприємства що задокументовані кількісно виміряні та оцінені. Адже саме наявність первинного документу є підставою для відображення в бухгалтерському обліку. Відповідно до сформованих вимог до об'єкта облікового відображення необхідним є дослідження договору будівельного підряду.

**Мета дослідження.** Полягає в визначенні можливості визнання договору підряду та умов договору, як об'єктів обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.**

Договір визначається сторонами договору, з відповідним погодженням умов. В свою чергу умови визначені договором стають на певний час правилами поведінки суб'єктів господарювання при здійсненні господарської діяльності. Однією з відмінних рис будівництва є договірне розмаїття відносин. Так при укладанні договорів враховуються інтереси сторін індивідуальний характер виконання будівельно-монтажних робіт. Підрядник не залежить від замовника при визначенні способу виконання замовлення і досягнення

результату. Крім того, для підряду характерно те, що підрядник виконує роботу з власних матеріалів, самотужки і власними засобами, ризикує не одержати винагороду за виконану роботу при випадковій загибелі або ушкодженні її результату, тобто підрядчик працює на свій ризик Речі ж, створені за договором підряду, до моменту їхньої передачі замовнику належать підряднику. Особливості договору підряду визначаються його змістом та умовами на яких він укладається. На рис. 1 наведено види підрядних договорів відповідно до норм ГКУ (Господарський кодекс України) та ЦКУ (Цивільний кодекс України).

Договір підряду є самостійним видом договору, який визначає права й обов'язки замовників і підрядників та умови, стосовно предмету, при виконанні певної роботи. Договори будівельного підряду можуть бути багатосторонніми в залежності від складності будівництва та об'ємів робіт.

Зміст господарського договору становлять умови договору, визначені угодою його сторін, спрямованою на встановлення, зміну або припинення господарських зобов'язань, як погоджені сторонами, так і ті, що приймаються ними, як обов'язкові умови договору відповідно до законодавства. Договір вважається укладеним, якщо між сторонами у передбачених законом порядку та формі досягнуто згоди щодо усіх його істотних умов. Істотними є умови, визнані такими за законом чи необхідні для договорів даного виду, а також умови, щодо яких на вимогу однієї із сторін повинна бути досягнута згода. Що стосується істотних умов, що мають бути передбачені в договорі будівельного підряду, то відповідно до положень ЦКУ та ГКУ ці умови також не співпадають.

В Великобританії розроблені стандарти (JCT) "Спільні контрактні вимоги" відповідно до яких жорстко регламентуються умови укладених договорів та відповідальність сторін договору.<sup>3</sup> Необхідність формування даних стандартів викликана через те що інституційні рамки функцій учасників будівництва призводять до виникнення специфічних проблем у будівельних проектах. Функції визначаються в термінах взаємин практикуючого фахівця з суспільством, так що учасники реалізації будівельних проектів приєднуються до них, вже маючи попередні уявлення про свої функції і про функції інших учасників реалізації проекту. Це стимулює подальшу потребу в інтегруванні вкладів різноманітних професій. Саме тому такі функції визначаються для цілей суспільства, в той час як кожен проєкт має єдине у своєму роді призначення, і включає в себе неповторювані поєднання навичок і вмінь. JCT 05 у своєму заклику до повністю інтегрованого пакету документів, які чітко визначали б функції і обов'язки всіх задіяних осіб. Що дасть змогу ефективно координувати та контролювати діяльність субпідрядників. Коли в організації будівельних об'єктів потрібна гнучкість, то невизначеність, а слідом за нею зниження безпеки, підштовхують учасників до знайомих їм умов трудового договору і шкалою винагороди.

<sup>1</sup> <http://www.slovopedia.com/7/206/864552.html> - ОБ'ЄКТ </a>

<sup>2</sup> Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007.-359 с., с.114

<sup>3</sup> [http://en.wikipedia.org/wiki/Joint\\_Contracts\\_Tribuna](http://en.wikipedia.org/wiki/Joint_Contracts_Tribuna)

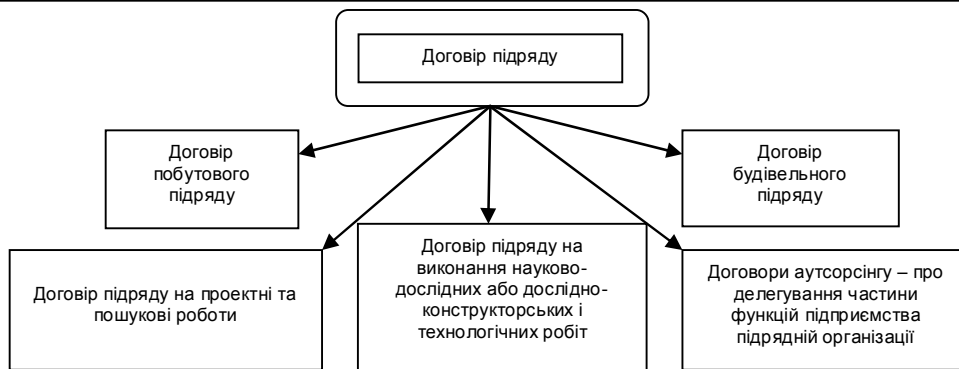


Рис. 1. Види договорів підряду відповідно до чинного законодавства

В Україні організацій, що врегульовували б відносини між суб'єктами господарювання, щодо укладання та виконання договорів підряду не існує проте є ряд нормативних документів покликаних врегулювати відносини між суб'єктами господарювання. Відповідно до висвітлених вимог найповніший перелік наведений в Постанові КМУ №668 проте даний перелік не є вичерпним. З позиції облікового відображення та правового визнання однією з основних умов є визначення предмету договору. Предметом договору виступає будівництво. Відповідно до правил визначення вартості будівництва ДБН Д.1.1-1-2000 будівництво – це нове будівництво, розширення, реконструкція та технічне переоснащення підприємств, будівель і споруд, ремонт житла, об'єктів соціальної сфери і

комунального призначення та благоустрою, а також реставрація пам'яток архітектури та містобудування. ГКУ в статті 317 визначаються підрядні відносини в капітальному будівництві, як будівництво об'єктів виробничого та іншого призначення, підготовка будівельних ділянок, роботи з обладнання будівель, роботи із завершення будівництва, прикладні та експериментальні дослідження і розробки тощо. В П(С)БО № 18 поняття будівництво зазначається як спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт. Як бачимо визначення наведене в ДБН Д.1.1-1-2000 є найбільш повним та передбачає можливість виконання робіт, як підрядним так і господарським способом на відміну від ГКУ.

Таблиця. 1. Порівняння істотних умов договору відповідно до чинного законодавства

Істотні умови договору будівельного підряду за Цивільним кодексом України	Істотні умови договору підряду в Господарському кодексі України	Істотні умови договору підряду в капітальному будівництві відповідно до Постанови Кабінет Міністрів України № 668 від 1 серпня 2005 р "Про затвердження Загальних умов укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві"
<ul style="list-style-type: none"> <li>- предмет договору;</li> <li>- встановлені строки будівництва і здачі об'єкту чи виконання інших будівельних робіт;</li> <li>- вартість робіт - "ціна роботи";</li> <li>- передача, склад і зміст проектно-кошторисної документації;</li> <li>- страхування ризиків випадкового знищення або випадкового пошкодження об'єкта, страхування комплексу робіт;</li> <li>- договір є укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- найменування сторін;</li> <li>- місце і дата укладання;</li> <li>- предмет договору (найменування об'єкту, об'єми та види робіт, передбачені проектом);</li> <li>- строки початку та закінчення будівництва, виконання робіт;</li> <li>- права та обов'язки сторін;</li> <li>- вартість та порядок фінансування будівництва об'єкта (робіт);</li> <li>- порядок матеріально-технічного, проектного та іншого забезпечення будівництва;</li> <li>- режим контролю якості робіт та матеріалів замовника;</li> <li>- порядок прийняття об'єкта (робіт);</li> <li>- порядок розрахунків за виконанні роботи;</li> <li>- умови про дефекти і гарантійні строки;</li> <li>- страхування ризиків;</li> <li>- фінансові гарантії;</li> <li>- відповідальність сторін (відшкодування збитків);</li> <li>- урегулювання спорів;</li> <li>- підстави та умови зміни та розірвання договору</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- найменування та реквізити сторін;</li> <li>- місце і дата укладення договору підряду;</li> <li>- предмет договору підряду;</li> <li>- договірна ціна;</li> <li>- строки початку та закінчення робіт (будівництва об'єкта);</li> <li>- права та обов'язки сторін;</li> <li>- порядок забезпечення виконання зобов'язань за договором підряду;</li> <li>- умови страхування ризиків випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва;</li> <li>- порядок забезпечення робіт проектною документацією, ресурсами та послугами;</li> <li>- порядок залучення субпідрядників;</li> <li>- вимоги до організації робіт;</li> <li>- порядок здійснення замовником контролю за якістю ресурсів;</li> <li>- джерела та порядок фінансування робіт (будівництва об'єкта);</li> <li>- порядок розрахунків за виконанні роботи;</li> <li>- порядок здачі-приймання закінчених робіт (об'єкта будівництва);</li> <li>- гарантійні строки якості закінчених робіт (експлуатації об'єкта будівництва), порядок усунення недоліків;</li> <li>- відповідальність сторін за порушення умов договору підряду;</li> <li>- порядок врегулювання спорів;</li> <li>- порядок внесення змін до договору підряду та його розірвання</li> </ul>

Отже, істотні умови за ЦКУ різняться з умовами які передбачені ГКУ в наявності кошторису, як окремого документу, що регулюють вартість виконання робіт за договором будівельного підряду та є додатком до договору будівельного підряду. Складання даного документу також є обов'язковим згідно ДБН Д.1.1-1-2000 "Особливості узгодження договірних цін та розрахунків за об'єми виконаних робіт.

Зв'язок між суб'єктами та іншими учасниками господарських відносин здійснюється у формі господарських зобов'язань, що виникають в діяльності

суб'єктів господарювання. Сьогодні не існує жодного підприємства яке б не вступало у господарські відносини з іншими суб'єктами правовідносин. Проте і досі існують розбіжності в бухгалтерському та правовому визнанні зобов'язань, і як наслідок виникають не порозуміння з приводу визнання та виконання зобов'язань між суб'єктами правовідносин на рівні підприємств.

Однією з підстав виникнення господарських зобов'язань є господарські договори підряду, за допомогою яких опосередковуються зв'язки між учасниками господарських

відносин. Проте на сьогодні законодавство України не визначає дане поняття хоча господарським договором присвячена глава 20 "Господарські договори" ГКУ. Господарський договір – це зафіксовані в спеціальному правовому документі на підставі угоди майново – організаційні зобов'язання учасників господарських відносин (сторін), спрямовані на обслуговування (забезпечення) їх господарської діяльності (господарських потреб) з врахуванням загальногосподарських (публічних) інтересів[5]

Для визначення місця договору підряду в системі господарських договорів необхідним є здійснення класифікації існуючих договорів.

Класифікація кожного поняття передбачає його поділ на певні елементи, складові. Такий поділ може бути проведений двома способами. Перший складає дихотомію, тобто "поділ навпіл". З її допомогою, на основі визначеного критерію ділять складові поняття на дві групи, де одну характеризує наявність даного критерію, а іншу його відсутність. При використанні другого способу за допомогою визначених підстав створюється в принципі не обмежене число груп. В кожній із них вказується підстава відповідним чином індивідуалізується (визначається критерій поділу).

Найбільш значущою для класифікації цивільно – правових договорів є дихотомія, що спирається на одну з трьох підстав. Мається на увазі: поділ обов'язків між сторонами (1), наявність зустрічного задоволення (2), момент виконання договору (3). Використовуючи зазначені підстави можемо виділити відповідно три пари договорів: односторонні та двосторонні (1), відплатний і безвідплатний(2), а також реальні і консесуальні (3). [4]

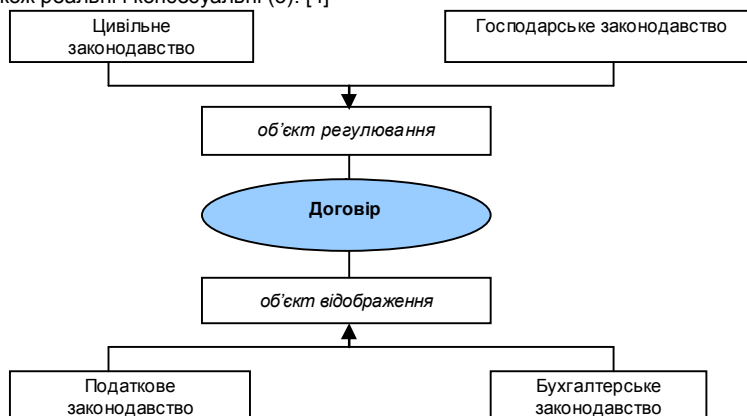


Рис. 2. Договір як об'єкт регулювання та відображення

Однією з найважливіших класифікацій договірних зобов'язань є їх поділ на зобов'язання, направлені на передачу майна, на виконання робіт, на надання послуг.

Відповідно до ч. 1 ст. 173 Господарський кодекс України (ГКУ), господарським визнаються зобов'язання, що виникають між суб'єктом господарювання та іншим учасником (учасниками) відносин у сфері господарювання з підстав передбачених ГКУ, в силу якого один суб'єкт (зобов'язана сторона, у тому числі боржник) зобов'язаний вчинити певну дію господарського чи управлінсько-господарського характеру на користь іншого суб'єкта (виконати роботу, передати майно, сплатити гроші, надати інформацію тощо), або утриматись від певних дій, а інший суб'єкт (управлена сторона, у тому числі кредитор) має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.

Двосторонніми вважаються договори, в яких кожна із сторін має як права так і зобов'язання. Коли з гідно договору у однієї сторони виникають лише права, а в другій лише обов'язки то такі договори є односторонніми. Під відплатними договорами розуміється отримання винагороди кожною зі сторін, а безвідплатні договори не передбачають такої компенсації.

Реальними є договори що визнаються укладеними коли здійснюється передача майна, а консесуальними вважаються договори що вступають в силу в момент досягнення домовленості сторонами (підписання договору).

Специфіка предмету договорів підряду, що визначаються господарським законодавством передбачає, що більшість договорів є двосторонніми, відплатними та консесуальними.

Якщо визнання об'єкта обліку по різних видах договорів і відповідних бухгалтерських проводок здійснюються із форми первинних документів, а не з їх сутності виконаних робіт (наданих послуг), то головний бухгалтер несе відповідальність, оскільки в результаті здійснених ним записів можуть бути викривлені дані фінансової звітності підприємства, як наслідок така звітність буде недостовірною. Тому професійне судження бухгалтера при визнанні того чи іншого об'єкта обліку повинно ґрунтуватися на поєднанні економічного і юридичного змісту господарських операцій. Адже операції за договорами одночасно виступають як об'єктом правового регулювання так і об'єктом облікового відображення рис.2.

Відповідно до ПСБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Отже, визначення поняття "зобов'язання" з правової та облікової точок зору близькі, проте існують розбіжності в підставах їх виникнення.

На відміну від господарського законодавства підставою для виникнення зобов'язання в обліку є первинний документ або рішення керівника (організаційно управлінський акт). Відповідно рішення суду, договір, акт законодавства чи події, які закон пов'язує з настанням правових наслідків чи тим паче операції які не є за документованими не підлягають обліковому відображенню.

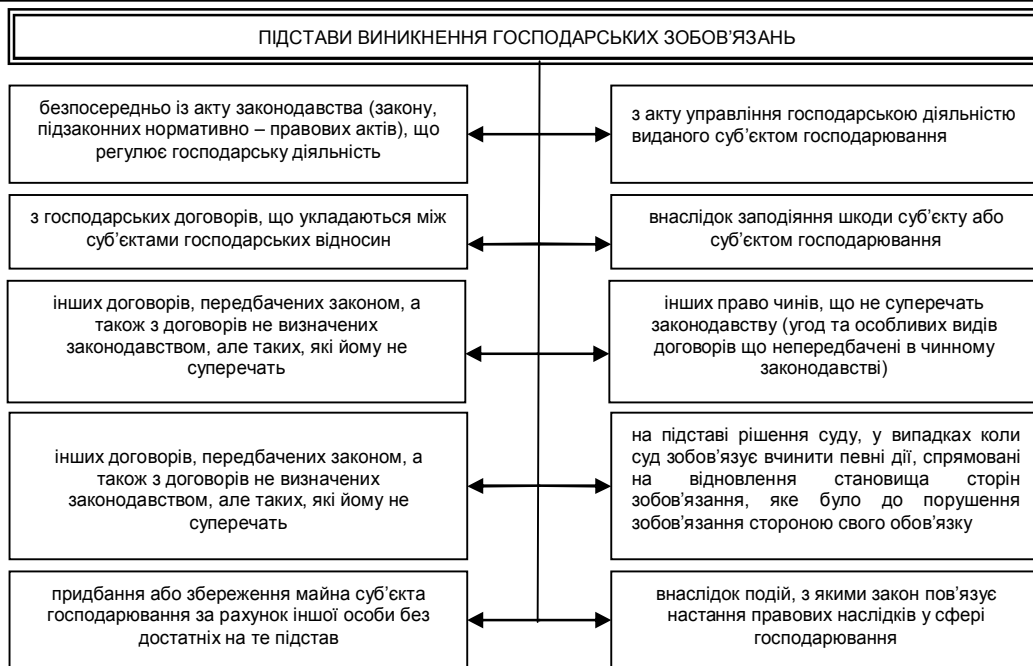


Рис. 3. Підстави виникнення господарських зобов'язань

В бухгалтерському обліку зобов'язання може бути визнаним, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення до чого може спричинити, як договір, так і рішення суду, яке є обов'язковим до виконання.

Вважаємо за необхідне узгодити підстави виникнення господарських зобов'язань в обліку шляхом приведення їх у відповідність до господарського законодавства. Так, зокрема рішення суду, що надходить на підприємство про вчинення господарських дій або утримання від них повинне бути визнане в обліку як первинний документ що визначає зобов'язання і не вимагати створення додаткових організаційно-розпорядчих документів. Зобов'язання, що виникають відповідно до господарського договору підряду та відповідають обліковим критеріям визнання, повинні визнаватися, як зобов'язання підприємства того періоду в якому вони виникли на основі договору та відображатися в обліку.

Проте необхідно диференціювати договори в залежності від предмету та об'єкту договору так зокрема разові угоди які припиняються в момент підписання відображатися в обліку не будуть, але договори які формують фінансові інструменти повинні визнаватися в обліку як первинні документи, підтвердженням цього є визначення договорів відповідно до МСФЗ контракт (договір) – це фінансові інструменти в результаті яких одночасно виникають фінансовий актив у однієї організації і фінансове зобов'язання та дольовий інструмент в другій. Дольовий інструмент згідно з МСФЗ це будь-який договір, що підтверджує право на остаточну в активах організації, що лишається після сплати всіх її зобов'язань. Фінансове зобов'язання це зобов'язання що являє собою договірне зобов'язання надати грошові засоби чи інший фінансовий актив іншій організації. ІАС 32 "Фінансові інструменти розкриття та надання інформації". Дане твердження підтверджує що договір є об'єктом бухгалтерського обліку і зумовлює актуальність проблеми обліково-аналітичного забезпечення договорів.

Ф. Сокольський зазначає, що між сторонами, що підписали договір, виникають взаємовідносини, що приймають характер юридичних відносин, як і всі інші подібні відносини, наприклад по видачі векселя укладений договір для підприємства ще свого роду вексель.<sup>4</sup> Автор

укладений договір розглядає як первинний документ та пропонує окремо в обліку відображати договори з використанням окремого рахунку[4]. Ми не погоджуємось з автором щодо порядку відображення та визнання договору первинним документом.

Вважаємо, що до найсуттєвіших умов договорів будівельного підряду належить також складання кошторисної документації, як обов'язкового додатку до договору. Система ціноутворення в будівництві базується на нормативно – розрахункових показниках та поточних цінах трудових і матеріальних ресурсів. Фактично кошторисна документація це є пакет документів, що вартісно характеризують процес будівництва. При виконанні будівельно-монтажних робіт складається ряд кошторисних документів відповідно до етапів будівництва. При складанні кошторисної документації розробляється локальний кошторис на кожен етап робіт та локальний кошторисний розрахунок. Заключним є формування зведеного кошторисного розрахунку вартості будівництва будівель та споруд. Система ціноутворення в будівництві відповідно ДБН містить в собі:

– кошторисні нормативи;

– правила визначення вартості будівництва і складання інвестиційно – кошторисної документації.

Фактично ціна договору формується методом проведення переговорів або на основі тендерної пропозиції за умови проведення тендеру на виконання підрядних робіт

Крім того необхідним є також врегулювання порядку фінансування будівельно-монтажних робіт, адже будівництво здійснюється на індивідуальне замовлення та триває протягом значного терміну передбачаючи значні фінансові витрати. Тому необхідно до моменту підписання договору погодити порядок фінансування. Особливої ваги дана умова набуває при будівництві багатоквартирних будинків, адже продаж умовних квартир здійснюється до початку будівництва, а інколи й до отримання земельної ділянки під забудову.

<sup>4</sup> Ф. Сокольський. К вопросу об учете договоров // Счетоводство № 6 (57) с. 516 – 517.

Таблиця 2. Типова структура договорів підряду\* за видами та вплив їх положень на облікове відображення та контроль господарських операцій з їх виконання

Умови договору будівельного підряду	Договір побутового підряду	Договір підряду на будівництво	Договір підряду на виконання проектних робіт	Вплив положень договору на облікове відображення та контроль господарських операцій з їх виконання
предмет договору	підрядник бере на себе зобов'язання з власних матеріалів (або матеріалів замовника) виготовити наступну продукцію (або виконати роботу) згідно з затвердженими документами (ескізами, кресленнями, проектом та кошторисом будівництва будинку та інших споруд)	підрядник бере на себе зобов'язання своїми силами і засобами збудувати і здати замовнику об'єкт у відповідності із затвердженою проектно-кошторисною документацією і в обумовлений договором строк, а замовник зобов'язується надати підряднику будівельний майданчик, проектно-кошторисну документацію, забезпечити своєчасне фінансування будівництва (забезпечення необхідними будівельними та іншими матеріалами), прийняти закінчений будівництвом об'єкт і повністю сплатити вартість виконаних робіт (і матеріалів, якщо будівництво здійснюється за рахунок матеріалів підрядника)	підрядник бере на себе зобов'язання своїми силами і засобами виконати проектні роботи по об'єкту (будівлі, машини, промислові об'єкти), а замовник зобов'язується прийняти проектну документацію і сплатити підряднику вартість виконаних робіт	визначає об'єкти бухгалтерського обліку, які виникають в результаті здійснення відповідних операцій
умови договору		+	+	впливає на організацію та методику контролю за виконанням договорів
права і обов'язки сторін	+	+	+	впливає на організацію та методику контролю за виконанням договорів
відповідальність сторін	+	+		визначає можливий розмір та склад витрат підприємства, пов'язаних з нарахуванням та сплатою штрафних санкцій суб'єкта господарювання за невиконання умов договору
розмір і порядок оплати	+	+	+	визначає вартість робіт, форми та порядок здійснення розрахунків
інші умови	+			визначає додаткові господарські операції, які можуть здійснюватися у зв'язку з виконанням договору
строк дії договору	+	+	+	визначає термін виконання договору
порядок вирішення спорів			+	не впливає
юридичні та банківські реквізити сторін	+	+	+	не впливає

\* Примітки: Типову структуру договорів підряду систематизовано на основі ГКУ

В таблиці 2. узагальнено вплив умов договорів будівельного підряду на систему бухгалтерського обліку та контролю.

Розглянемо детальніше визначені чинним законодавством одні з найбільш суттєвих умов договорів будівельного підряду:

Одним із найважливіших питань для вірного відображення в обліку є чітка й беззаперечна класифікація робіт що виконуються за договором підряду, адже досить складно встановити розмежування при здійсненні ремонтних робіт підрядним способом, адже якщо це поточний ремонт ми повинні витрати віднести на

витрати, в разі ж здійснення капітального ремонту збільшують вартість основних засобів.

Об'єкт будівництва – це кожна будівля, що окремо стоїть, або споруда (зі всім обладнанням, що відноситься до нього, інструментами й інвентарем, галереями, естакадами, внутрішніми інженерними мережами водопостачання, каналізаціями, газопроводами, теплопроводами, електропостачанням, радіофікації, підсобними і допоміжними надвірними спорудами, впорядкуванням і іншими роботами і витратами), на будівництво, реконструкцію, розширення або технічне переозброєння якого розроблені і затверджені в установленому порядку проект і кошторис [4].

Відповідно до П(С)БО № 18 об'єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Облікове законодавство з будівництва вимагає забезпечення окремого обліку будівництва спричиняючи неможливість ведення загального обліку доходів та витрат будівельного підприємства. Тому підприємства змушені вести облік по кожному укладеному контракту з наступним узагальненням інформації в цілому по підприємству. Тому всі показники діяльності можуть бути ідентифіковані по кожному контракту окремо.

Від правильності визнання витрат по об'єкту будівництва залежить формування інформації в бухгалтерському обліку за такими показниками, як незавершене і завершене будівництво, незавершене виробництво в розрізі об'єктів обліку, аванси, фінансовий результат по виконаних роботах іншим показникам

У сфері господарської діяльності ціна є формою грошового визначення вартості продукції (робіт, послуг), що реалізовується суб'єктами господарювання (ч. 1 ст. 189 ГК). Законом "Про ціни і ціноутворення" встановлено, що в народному господарстві застосовуються:

вільні ціни, коли ціни на товари, роботи, послуги складаються під впливом попиту, пропозиції, конкуренції тощо; фіксовані та регульовані державою ціни і тарифи. [6]

Сторони мають право встановлювати в договорі вільні ціни (тарифи, ставки) на всі види продукції, товарів, робіт, послуг, за винятком тих випадків, коли на продукцію (товари, послуги) встановлені ціни і тарифи, що фіксуються та регулюються державою (ст. 632 ЦК). Відповідно до норм ст. 321 ГК у договорі підряду на капітальне будівництво сторони визначають вартість робіт (компенсація витрат підрядника та належна йому винагорода) може визначатися складанням приблизного або твердого кошторису. Кошторис вважається твердим, якщо договором не передбачено інше. Кошторис вважається твердим, якщо інше не встановлено договором, зміни до твердого кошторису можуть вноситися лише за погодженням сторін. Підрядник не має права вимагати збільшення твердого кошторису, а замовник - його зменшення в разі, якщо на момент укладення договору підряду не можна було передбачити повний обсяг роботи або необхідні для цього витрати.

У разі істотного зростання після укладення договору вартості матеріалу, устаткування, які мали бути надані підрядником, а також вартості послуг, що надавалися йому іншими особами, підрядник має право вимагати збільшення кошторису. У разі відмови замовника від збільшення кошторису підрядник має право вимагати розірвання договору;

Умови про предмет договору повинні визначати найменування (номенклатуру, асортимент) та кількість продукції (робіт, послуг), а також вимоги до їх якості. Вимоги щодо якості предмету договору визначаються відповідно до обов'язкових для сторін нормативних документів, що забезпечують захист інтересів кінцевих споживачів товарів і послуг. Предмет договору будівельного підряду фактично звужений визначенням об'єкта будівництва наведеного в П(С)БО № 18 проте в закордонній практиці під будівництвом розуміють не лише спорудження будівель алей технічних засобів. Тому договір підряду поширюється і на літакобудування, суднобудування, важке машинобудування де притаманне винятково індивідуальне чи дрібносерійне виробництво для заздалегідь визначеного замовника. І. Чалий зазначає що правила будівельного обліку є доречними для тих галузей, у назві яких присутній корінь "буд" [7].

Строком дії господарського договору є час, впродовж якого існують господарські зобов'язання сторін, що

виникли на основі цього договору. На зобов'язання, що виникли у сторін до укладення ними господарського договору, не поширюються умови укладеного договору, якщо договором не передбачено інше. Закінчення строку дії господарського договору не звільняє сторони від відповідальності за його порушення, що мало місце під час дії договору. Як правило будівництво триває протягом кількох звітних періодів та вимагає узгодження поданої інформації в звітах з фактичним відображенням операцій.

Умови договору будівельного підряду не можуть бути визнані об'єкт обліку проте впливають на систему обліку та контролю підприємства. Крім того підприємства повинні дійти згоди повних суттєвих умовах аби договір міг бути визнаний як укладений.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже об'єктом бухгалтерського обліку можуть бути лише дії що здійснюються по договору, а умови договору не можуть бути визнані об'єктом обліку, проте вони мають визначальний вплив на фінансові результати. Тобто сам текст договору не може бути об'єктом обліку, проте необхідним є також можливість визнання договору первинним обліковим документом. Як правило первинні документи посвідчують операції що вже відбулися проте можуть і надавати право на здійснення операції, наприклад товарно – транспортна накладна, накладна на відпуск товарів, договір надає право на здійснення господарської операції. Проте письмовий договір є документом що визначає можливість здійснення операції та впливає на неї крім того первинний документ як правило підлягає відображенню в тому звітному періоді в якому він складений та було здійснено господарську операцію. Договір же зокрема будівельного підряду як правило виконується протягом кількох звітних періодів. Тому договір будівельного підряду не може бути первинним документом. Перспективами подальшого дослідження є визначення особливостей розкриття в звітності інформації про підряді договори.

#### Список використаної літератури:

1. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.П., Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Юблік і аудит" вищих навчальних закладів. / За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця.-4-е вид., доп. І перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 528 с. с 14.
2. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 359с. с. 114.
3. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Книга первая: Общие положения. 2-е изд.-М.: Статут, 2007. – 847 с., с. 385.
4. Винник О.М. Господарське право: Курс лекцій. – К.: Атіка, 2004. – 624 с., с. 218.
4. Орлова Е.В. Налоговый и бухгалтерский учет договоров и сделок. – М.: МЦФЭР, 2003. – 368 с. – (Приложение к журналу "Консультант", 5-2003, с. 153).
5. Сокольский Ф. К вопросу об учете договоров //Счетоводство № 6 (57) с. 516 – 517.
6. Правове регулювання та сфера застосування господарського договору // Баланс. – 2004. – № 3. – С. 5–9, С. 8.
7. Чалий І. Будівельний облік для профі: Секрети майстерності. – Х.: Фактор, 2006. – 400 с. с. 72

ГОРОДИСЬКИЙ Микола Петрович – асистент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

#### Наукові інтереси:

– особливості бухгалтерського обліку договірних відносин в будівництві