

ВИМОГИ ДО ЗМІСТОВНОГО НАПОВНЕННЯ ВНУТРІШНЬОЇ ЗВІТНОСТІ ЩОДО ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОГОВОРАМИ ПІДРЯДУ

Здійснено аналіз вимог управлінського персоналу до внутрішньої звітності щодо операцій за договорами підряду в сучасних умовах господарювання, запропоновано формат внутрішньої звітності в частині досліджуваних операцій

Ключові слова: договір підряду, внутрішня звітність, сервітут

Постановка проблеми. Кожен учасник економічних процесів, які відбуваються в державі, завжди керується економічною доцільністю та ефективністю у прийнятті тих чи інших рішень на основі доступної йому інформації. Світова економічна криза та її наслідки, що проявляються в погіршенні фінансово-економічного стану підприємств накладають свій відбиток на прозорості фінансової інформації. Тому в даних умовах постала нагальна потреба в переосмисленні ролі звітності для основних її користувачів і вироблення на цій основі ефективного механізму формування вимог до її показників. Питання ефективного управління діяльністю підприємств знаходиться в тісному взаємозв'язку з інформаційною підготовкою прийняття оптимальних, науково-обґрунтованих управлінських рішень. В умовах швидко мінливого зовнішнього середовища, невизначеності поведінки учасників ринку, істотно зростає потік інформації, що вимагає оперативної обробки та формування системи показників, які б могли задовольнити зростаючі інформаційні запити системи управління.

Джерелом інформації для оцінки отриманих економічних вигод та понесених витрат від операцій за договорами підряду є бухгалтерська звітність, однак її обсяг і зміст не завжди відповідає очікуванням користувачів, оскільки не дозволяє оцінити рівень ризиків і спрогнозувати очікувану результативність операцій за укладеним договором, не відображає реальної оцінки вартості вкладених засобів для виконання умов договору зі сторони замовника та підрядника та перспектив просування об'єкту, роботи по якому є предметом договору підряду до кінцевого споживача, конкурентоздатність суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань теоретико-методичних засад складання бухгалтерської звітності присвятили свою увагу ряд вітчизняних дослідників, зокрема: О.В. Адамик, Л.М. Біла, В.П. Бондар, І.В. Буфатіна, Д.Г. Буханець, В.О. Ганусич, О.С. Герасименко, О.М. Головащенко, О.І. Кіреєв, О.М. Коробко, Р.О. Костирко, Б.В. Кудрицький, М.Р. Лучко, Я.Р. Мухаммед, Л.П. Нищенко, В.П. Онищенко, Н.М. Позняковська, К.І. Редченко, К.О. Редько, Н.В. Семенишена, Д.С. Сушко, Г.В. Уманців, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська, В.А. Юденко, Д.А. Янок, Г.В. Янчук.

Не применшуючи вагомості результатів наукових досліджень, не втрачають актуальності питання, пов'язані зі створенням інформаційної системи, здатної адекватно задовольнити запити зацікавлених користувачів даними, необхідними для обґрунтування і прийняття стратегічних, тактичних і оперативних рішень.

Метою статті є ідентифікація вимог до внутрішньої звітності щодо операцій за договорами підряду на основі вивчення запитів користувачів до системи звітного інформаційного забезпечення.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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, що договір підряду є одним із найпоширеніших видів договорів, які використовуються в господарській діяльності, та на підставі дослідження його сутності, з точки зору економічного змісту та юридичної форми, можна стверджувати, 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.

Практика господарювання в Україні визначає необхідність деталізації в договорах, в т.ч. і договорах підряду, окремих його для забезпечення можливості відображення операцій за укладеними договорами в системі бухгалтерського обліку та для здійснення контролю за ходом виконання договору та його результатами. Враховуючи вище наведене вважаємо за доцільне розкривати в договорі підряду перелік особливих умов договору, до яких можуть належити порядок приймання-здачі виконаних робіт, визначення моменту переходу права власності на об'єкти, умов страхування об'єкта, порядку використання прав користування чужим майном. Чітке визначення та деталізація особливих умов договорів підряду дозволить не лише мінімізувати ризики, пов'язані з їх невиконанням або неналежним виконанням, але й дозволить через систему бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підвищити ефективність управління, визначити реальний майновий стан підприємства та знизити рівень втрати і розкрадань майна власників.

Важливість виділення серед особливих умов договорів порядку використання прав користування чужим майном, пов'язана з необхідністю забезпечення замовником належного виконання підрядником робіт по договору в частині доведення об'єкта будівництва до стану придатного до використання шляхом проведення всіх комунікацій, використання частини земельної ділянки, яка їм не належить, для проїзду, розміщення будівельного устаткування тощо. У зв'язку з цим виникає необхідність отримання законних підстав для користування такими об'єктами, відповідного юридичного оформлення таких операцій та належного їх облікового і звітного відображення, здійснення відповідних контрольних дій по встановленню їх законності.

Проблемним питанням використання управлінським персоналом інформації про стан виконання особливих умов договорів підряду є те, що інформаційне забезпечення системи управління суб'єктів господарювання, між якими виникають підрядні відносини має цільову спрямованість на відображення результатів діяльності за договорами підряду в частині фінансових результатів в розрізі доходів та витрат, результату виконання договору підряду у вигляді завершених (незавершених) робіт – об'єктів основних засобів, незавершеного будівництва та незавершеного виробництва, розрахунків за виконані роботи (дебіторської та кредиторської заборгованості).

Досліджуючи достатність показників фінансової звітності в частині операцій за договорами підряду для користувачів при прийнятті управлінських рішень звертаємо увагу на їх обмеженість з точки зору відображення інформації про реальний майновий стан суб'єкта господарювання виходячи з особливих умов, які передбачаються укладеними договорами щодо користування активами, на які у підприємства відсутні права власності та які використовуються для здійснення операцій за договорами підряду. Позиція щодо відображення в звітності інформації про такі операції є досить суперечливою, на що звертають увагу науковці та практики. Суперечливість такої позиції пов'язана з тим, що відображення такої інформації в звітності може стати засобом маніпулювання фінансовим результатом діяльності, в такому випадку управлінський персонал, залежно від поставлених цілей, може завищувати (занижувати) вартість власних активів за рахунок відображення в обліку об'єктів, на які у підприємства відсутнє право власності.

Формування корисної для внутрішніх користувачів та надійної інформації з широкою варіацією показників, необхідних для прийняття управлінських рішень можливе на основі використання всіх джерел інформації облікового та необлікового характеру при складанні внутрішньої звітності відповідно до інформаційних запитів користувачів. На важливості якісного формування внутрішньої звітності наголошує С.О. Лозовицький [2, с. 229], який зазначає, що на працівників бухгалтерського відділу підприємства покладається найвідповідальніше завдання – наповнення внутрішньої звітності достовірними даними, які мають стати підґрунтям прийняття правильних та оперативних рішень. Аналогічної думки дотримуються російські вчені Г.Ю. Касьянова та С.М. Колесников [1, с. 215], які визначають систему внутрішньої звітності як один із найскладніших і найважливіших елементів управлінського обліку, що дозволяє керівництву підприємства з одного боку, зрозуміти межі своїх можливостей в отриманні необхідних показників та виконавців, а також можливостей інформаційної та технічної служб, а з іншого боку – отримати ці дані оформлені належним чином, тобто у вигляді, в якому їх зручно використовувати для прийняття управлінських рішень.

Отже, враховуючи, що основним призначенням внутрішньої звітності є задоволення потреб управлінців будь-якого рівня в детальній інформації про певні аспекти діяльності підприємства, форма внутрішньої звітності повинна максимально розкривати зміст її показників та бути зрозумілою для конкретного користувача інформації – суб'єкта, для якого складений відповідний внутрішній звіт. Змістовне наповнення кожного внутрішнього звіту повинно розглядатися з урахуванням необхідності його адаптації до конкретного виду економічної діяльності та конкретного підприємства, враховуючи, зокрема, його можливості отримання тієї чи іншої інформації.

При виборі формату внутрішньої звітності І.А. Слободняк наголошує на необхідності дотримання принципів формування її показників, до яких науковець відносить: принцип наглядності, зрозумілості і аналітичності інформації, що міститься в звітності [3, с. 32]. Однак, такі принципи як наглядність та зрозумілість визначаються професійною готовністю користувача сприймати показники, наведені у внутрішній звітності. У зв'язку з цим вважаємо, що для забезпечення наглядності та зрозумілості звітності виходячи з професійної компетентності користувачів, при формуванні внутрішньої звітності повинні бути враховані ознаки, яким така звітність повинна відповідати:

– *спеціалізація* – інформація, що міститься у внутрішній звітності повинна задовольняти потреби користувачів у аналітичній та деталізованій інформації за відповідними напрямками їх інформаційних інтересів в розрізі видів та напрямів

діяльності, здійснених господарських операцій. Ступінь деталізації інформації залежить від конкретної ситуації, яка потребує вирішення та завдань, які стоять перед управлінським персоналом в кожній конкретній ситуації;

– *аналітичність* – інформація, що розкривається у внутрішній звітності повинна бути настільки деталізованою, щоб надавати змогу її користувачам скласти повне уявлення про події та факти, що відбулися або відбуваються в господарському житті підприємства;

– *оперативність* – внутрішня звітність повинна забезпечувати швидке надходження інформації до керівника відповідної ланки управління виходячи з його інформаційних потреб та обмеженості часу для вирішення поставлених управлінських завдань;

– *конфіденційність* – внутрішня звітність повинна мати обмежений режим доступу користувачів відповідного рівня управління враховуючи змістовне наповнення її показників.

Розглядаючи питання щодо складання внутрішньої звітності щодо операцій за договорами підряду, необхідним є визначення джерел формування відповідної інформації, її користувачів та форм передачі показників для її формування.

Інформація не існує сама по собі, її збір, реєстрація, накопичення та обробка відбуваються в рамках певної системи, яка передбачає наявність трьох об'єктів – джерела інформації, споживача інформації і передавального середовища. Джерелом інформації виступають обліково-аналітичні дані, споживачами інформації є зовнішні та внутрішні користувачі, а передавальним середовищем – бухгалтерська (фінансова) звітність, яка в тому числі включає в себе і додаткові дані, що якісно розкривають числові показники.

Таким чином, мова йде про систему обліково-аналітичного забезпечення формування внутрішньої звітності для прийняття рішень користувачами, метою створення якої є генерування та інформаційне моделювання даних, одержуваних у різних підсистемах обліку та аналізу, їх синтез і аналіз на основі концептуальних вимог, що висуваються до звітності суб'єктів господарювання і підготовка звітів у різних форматах – звітності багатопільового призначення (сформованої відповідно до загальних запитів користувачів) і звітності за запитом (сформованої відповідно до специфічних запитів окремих груп користувачів).

Для характеристики елементів такої системи та визначення їх взаємодії необхідно розглянути питання будови інформаційної моделі, що включає в себе інформаційне середовище (зовнішнє і внутрішнє), інформаційні потоки (вхідні і вихідні) (рис. 1).

У зв'язку зі зростаючими запитом користувачів до кількісних і якісних характеристиках звітності, розширення спектру фінансових і нефінансових показників у поясненнях до звітності, інформаційна модель, крім облікової інформації, повинна включати нормативну, планову, правову, оціночну, аналітичну та статистичну інформацію. Стосовно формування такої інформації для управління операціями за договорами підряду пропонуємо внести запропоновані зміни до фінансової звітності та визначити напрями формування внутрішньої звітності.

За результатами проведеного анкетування суб'єктів господарювання щодо вивчення стану функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємствах Житомирської області, щодо розкриття у внутрішній звітності інформації про специфічні операції, в т.ч про операції з сервітутами, встановлено відсутність її розкриття або згорнуте відображення в складі інших об'єктів бухгалтерського обліку (наприклад, доходів та витрат майбутніх періодів, нематеріальних активів, основних засобів).



Рис. 1. Особливості формування інформації для управління операціями за договорами підряду

У зв'язку з цим пропонуємо суб'єктам господарювання, що працюють за договорами підряду для ефективного управління здійснюваною діяльністю складати та використовувати для прийняття управлінських рішень внутрішній звіт "Звіт про виконання договору підряду" (зразок 1).

Зразок 1

ЗАТВЕРДЖЕНО

Додаток ___ до Наказу
про облікову політику підприємств
№ _____ від _____

(назва підприємства)

**Звіт про виконання договору підряду № _____
за _____ 20__ р.
(звітний період)**

I. Вихідні умови договору підряду

| <i>Показник</i> | <i>Характеристика показника</i> |
|--|---------------------------------|
| № та дата укладання договору | |
| Замовник (підрядник*) | |
| Роботи, виконання яких передбачено договором | |
| Термін виконання договору | |
| Порядок здійснення розрахунків за договором | |
| Особливі умови, укладеного договору | |

* **Примітка:** залежно від того, хто з суб'єктів господарювання, що виступають сторонами договору складає відповідну форму внутрішньої звітності

II. Характеристика етапу виконаних у звітному періоді робіт за договором підряду

| <i>Показник</i> | <i>Характеристика показника</i> |
|---|---------------------------------|
| Обсяг виконаних робіт за договором підряду на початок звітного періоду (грн.) | |
| Обсяг робіт, виконаних у звітному періоді (грн.) в т.ч. ... за видами робіт... | |
| Обсяг виконаних робіт за договором підряду на кінець звітного періоду | |

III. Вихідні дані щодо встановлених прав користування чужим майном (сервітутів) для виконання робіт за договором підряду**

| <i>Показник</i> | <i>Характеристика показника</i> |
|--|---------------------------------|
| Підстава для встановлення сервітуту (договір, рішення суду, заповіт) | |
| Вид сервітуту | |
| Власник об'єкта, щодо якого встановлено обтяження сервітутом | |
| Характеристика об'єкта, на який встановлено обтяження | |
| Загальна площа об'єкта обтяження, в т.ч. площа на яку встановлено обтяження | |
| Термін дії сервітуту | |
| Особливості використання сервітуту | |
| Плата за користування сервітутом в т.ч. плата нарахована у звітному періоді | |

IV. Операції з встановленими правами користування чужим майном
(сервітутами) здійснені у звітному періоді**

| Реєстраційний номер документу, на підставі якого встановлено сервітут | Вид сервітуту | Об'єкт обтяження сервітутом | Вартість сервітуту на початок звітного періоду, грн. | Операції з сервітутами, які здійснені у звітному періоді | | Вартість сервітуту на кінець звітного періоду, грн. |
|---|---------------|-----------------------------|--|--|---------------|---|
| | | | | Надходження, грн. | Вибуття, грн. | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |

** Примітка: заповнюється суб'єктом господарювання, що виступає замовником за договором підряду на користь якого встановлюється сервітут

V. Характеристика видів робіт за договором підряду, які заплановані до здійснення в наступному звітному періоді

| Показник | Характеристика показника |
|---|--------------------------|
| Обсяг робіт, які заплановані до здійснення у наступному звітному періоді (грн.) в т.ч. ... за видами робіт... | |
| | |
| Особливі умови, які необхідно задовольнити для виконання запланованих договором підряду робіт (придбання матеріалів, отримання послуг сторонніх організацій, встановлення сервітутів, отримання дозволів на здійснення діяльності тощо) | |

Погоджено:

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Головний інженер _____

Звіт склав: _____

Запропоновані для відображення у вищенаведеному внутрішньому звіті показники, створюють можливість для задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу в аналітичні інформації про здійснені за договорами підряду операції. Застосування суб'єктами господарювання, які виступають замовниками та підрядниками, виходячи з умов укладених договорів підряду, запропонованої форми внутрішньої звітності "Звіт про виконання договору підряду" дозволить визначити ступінь виконання підприємством укладеного договору підряду, систематизувати інформацію про роботи, виконані в звітному періоді в розрізі договорів та оцінити рівень дотримання сторонами договору погоджених умов та виконання взятих на себе обов'язків.

Наведені пропозиції в частині рекомендованої до використання внутрішньої звітності дозволить по-перше, забезпечити адресність звітності, орієнтованої на конкретного користувача відповідно до інформаційних запитів; по-друге, скоротити час на обробку даних при прийнятті управлінських рішень та підвищити рівень їх оперативності; по-третє, посилити контрольну функцію бухгалтерського обліку, що сприяє зниженню викривлень звітних даних.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Формування облікової інформації відповідно до запитів користувачів та вимог чинного законодавства зумовлює необхідність постійної адаптації показників звітності до їх інформаційних потреб. За результатами проведеного дослідження встановлено обмеженість показників звітності в частині відображення специфічних операцій за договорами підряду, що проявляється у її нерозкритті або згорнутому відображенні в складі інших об'єктів бухгалтерського обліку.

З метою ефективного управління здійснюваною діяльністю запропоновано суб'єктам господарювання, що працюють за договорами підряду, складати та використовувати для прийняття управлінських рішень внутрішній звіт "Звіт про виконання договору підряду" за розробленою формою, використання якої дозволяє визначити ступінь виконання підприємством укладеного договору підряду, систематизувати інформацію про роботи, виконані в звітному періоді в розрізі договорів, та оцінити рівень дотримання сторонами договору погоджених умов та виконання взятих на себе зобов'язань.

Наведені пропозиції в частині запропонованих змін до внутрішньої звітності дозволять забезпечити адресність звітності, орієнтованої на конкретного користувача відповідно до інформаційних запитів; скоротити час на обробку та аналіз даних при прийнятті управлінських рішень та підвищити рівень їх оперативності; посилити контрольну функцію бухгалтерського обліку, що сприяє зниженню викривлень звітних даних.

Список використаних літературних джерел:

1. *Касьянова Г.Ю.* Управленческий чет по формуле "три в одном" / Г.Ю. Касьянова, С.Н. Колесников. – М.: Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97", 1999. – 328 с.
2. *Лозовицький С.П.* Особливості організації системи бухгалтерського обліку у холдингових компаніях / С.П. Лозовицький // Вісник Львівської академії – Серія економічна. – 2004. – № 16. – С. 229.
3. *Слободняк И.А.* Система форматов внутренней бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Известия ИГЭА – 2010. – № 4 (72) – С. 32.

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

Стаття надійшла до редакції 19.10.2012 р.