

Отримано: 28 травня 2020 р.

Прорецензовано: 13 червня 2020 р.

Прийнято до друку: 18 червня 2020 р.

e-mail: shygun@ukr.net

DOI: 10.25264/2311-5149-2020-17(45)-119-126

Шигун М. М. Вплив чинників на модифікації в системі обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НаУОА, червень 2020. № 17(45). С. 119–126.

УДК: 657.4

JEL-класифікація: M 41

ORCID-ідентифікатор: 0000-0003-1660-9534

**Шигун Марія Михайлівна,**

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

## ВПЛИВ ЧИННИКІВ НА МОДИФІКАЦІЇ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті досліджено ретроспективу виникнення і трактування економічної сутності прибутку. Ідентифіковано теорії визначення прибутку. Висвітлено особливості будівництва і окреслено їх вплив на ключові модифікації в системі обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності будівельних підприємств. Досліджено складові облікової політики, які впливають на облік фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств. Розглянуто особливості обліку валових заборгованостей у будівництві. Представлено інформаційне відображення доходів, витрат, фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств у фінансовій та статистичній звітності.

**Ключові слова:** фінансові результати, основна діяльність, будівельне підприємство, будівництво, облік, доходи, витрати.

**Шигун Мария Михайловна,**

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета и налогообложения  
ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

## ВЛИЯНИЕ ФАКТОРОВ НА МОДИФИКАЦИИ В СИСТЕМЕ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЙ

В статье исследована ретроспектива возникновения и трактовки экономической сущности прибыли. Идентифицированы теории определения прибыли. Освещены особенности строительства и описано их влияние на ключевые модификации в системе учета доходов, расходов и финансовых результатов деятельности строительных предприятий. Исследованы составляющие учетной политики, которые влияют на учет финансовых результатов основной деятельности строительных предприятий. Рассмотрены особенности учета валовых задолженностей в строительстве. Представлено информационное отражение доходов, расходов, финансовых результатов основной деятельности строительных предприятий в финансовой и статистической отчетности.

**Ключевые слова:** финансовые результаты, основная деятельность, строительное предприятие, строительство, учет, доходы, расходы.

**Mariya Shygun,**

Doctor of Science in Economics, Professor, Head of Accounting and Taxation Department  
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

## INFLUENCE OF FACTORS ON MODIFICATIONS IN THE FINANCIAL RESULTS ACCOUNTING SYSTEM OF THE MAIN ACTIVITY OF CONSTRUCTION COMPANIES

A retrospective of the origin and interpretation of the economic essence of profit is examined. The substantiation of profit by representatives of various schools of political economy is covered. It is established that the beginning of in-depth scientific substantiation of profit is characteristic of the times of mercantilism. The research of representatives of classical political economy in the identification of profit is considered important. The subject of their attention was wealth and forms of its growth in order to meet social needs.

Theories of profit determination are identified. The main positions on the definition of profit are outlined by such theories as: compensatory, functional, factor, labor and psychological. The identification of profit in the current accounting standards is investigated. The peculiarities of construction are highlighted and their influence on key modifications in the system of accounting of incomes, expenses and financial results of activity of construction enterprises is outlined. Among the main features of construction are the following: duration of construction; real estate of construction products under the condition

*of constant movement of means and objects of labor; execution of construction works in the open area; the complexity of relationships and the diversity of participants in the construction process; territorial branching of construction objects. The components of accounting policy that affect the accounting of financial results of the main activities of construction companies are studied. Peculiarities of gross debt accounting in construction are considered.*

*It is determined that the accounting of gross debts is also an important issue today. The informational reflection of incomes, expenses, financial results of the basic activity of the construction enterprises in the financial and statistical reporting is presented. Modifications in the system of accounting for financial results of activities in the field of construction are an open discussion area of research.*

**Keywords:** *financial results; main activity; construction company; construction; accounting; income; costs.*

**Постановка проблеми.** Реалії сьогодення вказують на те, що динаміка розвитку будівництва як однієї з пріоритетних галузей впливає загалом на розвиток вітчизняної економіки. За даними Державної служби статистики України в будівництві 2018 р. функціювало 29590 підприємств, у яких працювало 272157 осіб, зокрема 267956 осіб – наймані працівники [1]. Зазначені показники вказують на те, що цим видом економічної діяльності задіяно значну чисельність населення України. Будівництво донедавна було збитковим, однак в останні роки (починаючи з 2018 р.) тенденція змінилася.

Позитивний інвестиційний клімат у будівництві уможливить залучення до цього виду економічної діяльності додаткових інвестицій. З позиції інвестора здійснювати вкладення коштів доцільно в прибутковий бізнес. Задля цього необхідно, аби інвестор володів об'єктивною інформацією про фінансові результати суб'єктів господарювання, тобто мав у своєму розпорядженні достовірну інформаційну базу, що слугуватиме основою ухвалення стратегічних і нерідко надважливих рішень. Саме належна організація діяльності бухгалтерського обліку здатна забезпечити об'єктивність інформації, що може слугувати підґрунтям прийняття рішень не лише інвесторами, а й їх ухвалення керівництвом. Як влучно констатує І. Чалий, «...уміння систематично мислити, давати незалежні та обґрунтовані оцінки – характерна риса бухгалтера сучасної епохи. Цінуються фахівці, здатні не тільки приймати рішення, а й переконливо їх обґрунтовувати» [2, с. 5]. З. Задорожний слушно зауважує: «За умов жорсткої конкуренції підприємницьких структур, їх виживання та успішне функціонування багато в чому залежить від здатності економічних служб швидко готувати та безпомилково приймати рішення, орієнтовані на зниження витрат і збільшення доходів» [3, с. 5].

Управлінські рішення традиційно зорієнтовані на поліпшення ефективності господарювання і, відповідно, нарощування обсягів фінансових результатів. Саме максимізація прибутку – кінцева мета ведення господарської діяльності, адже за таких умов виникає можливість їх розподілу за різними напрямками, оптимальними для керівництва. Американські науковці Дж. Бернес, Е. Річардс з цього приводу зазначають, що через максимізацію прибутку відбувається ефективний розподіл обмежених ресурсів [4, с. 50]. Натомість вчені С. Фішер та Р. Дорнбуш переконані, що намагання досягнути прибутку не завжди є основною метою господарювання, а максимізація прибутку сприяє зростанню вартості підприємства та забезпеченню добробуту його власників [5, с. 125].

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Нині проблеми генезису прибутку, джерел його визначення, трактування економічної сутності фінансових результатів, обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств є розв'язаними лише частково. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку будівельних підприємств та представлення у звітності господарюючих суб'єктів до сьогодення є предметом численних наукових дискусій.

Опрацювання теоретико-практичних засад обліку будівельних підприємств спостерігається в публікаціях вітчизняних науковців, зокрема таких: І. Чалий [2], З. Задорожний [3], І. Солодченко [6], Р. Назарбаєва [7] та ін. Окремі вчені ґрунтовно досліджують власне фінансові результати без прив'язки до будівництва, як-от: О. Висока [8], О. Осадча [9], М. Патарідзе-Вишенська [10]. Однак, незважаючи на внесок учених у розвиток базових аспектів обліку, значна кількість праць за окресленою тематикою має вузькоспеціалізований характер: недостатньо висвітлено питання обліку саме фінансових результатів у будівництві, малодослідженими лишаються питання обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств.

**Мета і завдання дослідження** полягають в окресленні ретроспективних аспектів виникнення і трактування економічної сутності прибутку; ідентифікації теорій визначення прибутку, висвітленні наявних особливостей будівництва і простеженні їх впливу на облік доходів, витрат та фінансових результатів діяльності будівельних підприємств, дослідженні складових облікової політики, які впливають на облік фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** Впродовж багатьох років спостерігається наявність полеміки щодо сутності фінансових результатів з позиції ретроспективи їх дослідження та факторів формування. Саме при-

буток є одним із найскладніших понять, адже в різні часи існували різноманітні теорії щодо змістового наповнення його сутності.

Одну з перших спроб трактування змісту прибутку було здійснено в Китаї. Прибуток тлумачили як частину грошей (золота), що утворюється внаслідок нерівноцінного обміну, тобто золото відіграє роль грошей та оголошується товаром, якщо ним вимірюються ресурси держави» [11, с. 18]. Видатний мислитель Стародавньої Греції Ксенофонт Афінський (430–355 до н.е.) стверджував, що раціональне ведення господарства є джерелом збагачення, а для цього необхідно «...жити так, щоб лишався надлишок» [12, с. 61]. Про накопичення багатства шляхом укладання торговельних та лихварських угод зазначав у своїх працях інший грецький філософ Арістотель (384–322 до н.е.). Також він писав про необхідність досягнення необмеженого багатства і володіння грошима. Отже, грецькі філософи мали свої міркування з приводу збагачення та існування прибутку в його праобразі. Найвідоміший представник канонічної доктрини домініканський монах Фома Аквінський (1225–1274 рр.) у праці «Сума теології» розглядав багатство (природне й штучне) як матеріальні блага, що є необхідним засобом для забезпечення життя людини. Прибуток має бути не самоціллю, а заслугою працею і нагородою за те, що в торгівлі і позикових операціях присутні праця, транспортні, матеріальні та інші витрати [11, с. 32; 12, с. 79].

Однак початок глибинного наукового обґрунтування прибутку характерне для часів меркантилізму (15–18 ст.). Меркантилісти пов'язували виникнення прибутку з порушенням ринкової рівноваги за незмінної вартості факторів виробництва. Гроші визнавалися ними як абсолютна форма багатства, що стало предметом їх дослідження. Одним із гучних гасел пізнього меркантилізму стало твердження про те, що необхідно розширювати посередницьку торгівлю задля купівлі товарів за нижчою ціною і подальшого їх продажу за вищою.

Намагання систематизувати погляди меркантилістів характерне для представника пізнього меркантилізму Дж. Стюарта, котрий вважав, що багатство створюється не лише в торгівлі. Він виокремив поняття позитивного прибутку, на розмір якого впливає зростання продуктивних сил суспільства та підвищення продуктивності праці, і відносного прибутку, що становить результат обміну в міжнародній торгівлі [12, с. 124]. На відміну від меркантилістів, фізіократи основним джерелом прибутку вважали сільське господарство, адже, за їх міркуваннями, збільшення багатства за участі природи і землі відбувається саме в землеробстві. Ними введено поняття чистого продукту як надлишку його вартості над витратами виробництва в сільському господарстві.

Вагомими вважаються дослідження представників класичної політичної економії в ідентифікації прибутку. Предметом їх уваги стало багатство та форми його зростання з метою задоволення суспільних потреб.

А. Тюрго (1727–1781 рр.) аналізував прибуток як особливу форму доходу, винагороду підприємцям за їх виробничі турботи, працю, здібності, ризики. А. Сміт (1723–1790 рр.) прибуток разом з заробітною платою і рентою виокремлював як складову вартості (ціни) виробництва, з чим абсолютно не погоджувався його послідовник Д. Рікардо (1772–1823 рр.). Д. Рікардо вважав прибуток основною формою доходу; частиною вартості, яка залишається після вирахування із неї заробітної плати; доходом підприємця на вкладений у виробництво капітал. Серед чинників, які протидіють падінню норми прибутку, визначав удосконалення машин та відкриття в агрономічній науці [12, с. 157]. К. Маркс (1818–1883 рр.), продовжуючи ідеї класичної політичної економії А. Сміта та Д. Рікардо, сформував трудову теорію вартості, трактуючи прибуток як перетворену форму доданої вартості. Джерелом прибутку вважав, передусім, працю найманих робітників.

У «Капіталі» висвітлено закон тенденції норми прибутку до зниження, сутність якого полягає у наступному: в процесі технічного прогресу та автоматизації все більше живої праці (змінного капіталу, джерела додаткової вартості) заміщається обладнанням (постійним капіталом). Отже, елемент, що створює додану вартість, займає все меншу частку у сукупних виробничих витратах. У результаті, в довготривалій перспективі норма прибутку знижується. Прибуток окремих капіталістів може при цьому далі прискорено зростати саме внаслідок використання все кращих машин та обладнання. Зазначене дозволяє окремим капіталістам збільшити свою норму прибутку за рахунок багатьох інших капіталістів і отримувати надприбуток, але загальною тенденцією для всієї сукупності капіталістів буде зниження норми прибутку [8].

В різні часи науковці під прибутком розуміли процент на капітал, що акумулюється за допомогою часу, виробництва та ощадливості (Ж. Сей, початок 19 ст.); дохід підприємця, результат продуктивності капіталу (С. Сісмонді, початок 19 ст.); природну форму доходу землевласників і підприємців (Г. Кері, середина 19 ст.); дохід, відсоток на капітал (Ф. Бастія, середина 19 ст.); гроші, заробітну плату капіталістів (П. Прудон, друга половина 19 ст.); плату за спостереження і управління виробництвом; різновид заробітної плати та трудового доходу; перевищення доходів над витратами підприємства (А. Маршалл, кінець

19 ст.); основну мотивацію бізнесу (Т. Веблен, початок 20 ст.); застосування і впровадження нових факторів виробництва (Й. Шумпетер, 20 ст.); перевищення вартості виготовленої продукції над сумою факторних витрат і витрат використання (Дж. Кейнс, 20 ст.).

Висока увага вчених сприяла формуванню теорії прибутку, що забезпечила належну теоретичну основу розвитку економічної науки. Вчені намагалися відобразити власне бачення походження прибутку. Нерідко при обґрунтуванні його сутності науковці зверталися до факторів, під впливом яких він формується: зменшення витрат на виробництво за незмінної ціни, зростання ціни за сталої величини витрат на виробництво, синтез обох факторів. Альтернативними теоріями визначення прибутку є: компенсаційна (Ф. Найт) (прибуток – плата підприємцю за ризик, його послуги, вкладений у виробництво капітал, організаційно-економічні функції; функціональна теорія (Й. Шумпетер, Е. Самуельсон, Л. Брю, К. Макконнел) (прибуток – монополістичний дохід, що виникає при застосуванні науково-технічних досягнень); факторна теорія (В. Джевонс, К. Менгер, А. Маршал) (прибуток – результат взаємодії одного, кількох чи всіх факторів виробництва); трудова теорія (К. Маркс, Ф. Енгельс) (прибуток – перетворена форма додаткової вартості, що створюється вирахуванням з продукту праці робітників на користь підприємця); психологічна теорія (Н. Сеніор) (прибуток – наслідок психологічних факторів впливу) [8; 9; 11; 12].

Відтак, сутність прибутку була і залишається дискусійною. Не можна залишати поза увагою внесок Е. Чемберлена до цього питання, котрим у праці «Теорія монополістичної конкуренції» обґрунтовано механізм формування прибутку за умов монополістичної конкуренції, та доробок П. Самуельсона, яким виокремлено напрями дослідження прибутку як безумовної ренти, заробітної плати і процента; тимчасового доходу від сміливих і непередбачених технічних нововведень; різниці між сподіваннями людей і тим, що відбувається насправді; доходу, породженого існуванням монополії [11]. З позиції французького економіста А. Бабо походження прибутку ідентифікується внаслідок підприємництва, сприятливих обставин чи суспільного визнання [13].

Вітчизняними науковцями сутність прибутку також трактується по-різному залежно від сфери їх наукових досліджень: в економічній теорії прибуток розглядається переважно через призму додаткової вартості, додаткового продукту, загальних, сукупних витрат; в економіці підприємства, фінансах – виручки, відносин, заново створеної вартості, акумулювання фінансових ресурсів; в менеджменті – системи управління прибутком як складника загальної системи управління підприємством; в обліку – частини чистого доходу. Проте, більшість вчених звертаються до законодавчо регламентованих визначень. Так, згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [14]. Поняття збитку зустрічається в наукових працях лише зрідка, оскільки бажаним видом фінансового результату для усіх господарюючих суб'єктів є прибуток. Збиток, на думку М. Патарідзе-Вишенської, – це своєрідний антипод прибутку, і порядок його формування нічим не відрізняється від позитивного фінансового результату діяльності [10].

Отже, головною метою підприємницької діяльності є максимізація фінансового результату у вигляді прибутку, що одержується в процесі реалізації товарів, робіт, послуг при синергії робочої сили та засобів праці. Надважливе значення прибутку ілюструють такі його характеристики: це основне внутрішнє джерело формування фінансових ресурсів, що забезпечує розвиток господарюючого суб'єкта; захисний інструмент від банкрутства; фактор зростання ринкової вартості господарюючого суб'єкта; індикатор ефективності його функціонування; джерело задоволення соціальних потреб суспільства; підґрунтя для економічного розвитку країни; генератор виробничого процесу.

Однією з пріоритетних галузей економіки (видів економічної діяльності за чинним класифікатором) є, безперечно, будівництво, яке чинить вплив на розвиток матеріальної бази усього виробничого потенціалу країни. Впродовж багатьох років сукупним фінансовим результатом діяльності господарюючий суб'єктів у будівництві був збиток, однак наявний нині позитивний фінансовий результат є індикатором подолання кризових явищ і поліпшення ефективності господарювання будівельних підприємств, що може сприяти покращенню інвестиційного клімату в Україні. Інформація про фінансові результати будівельних підприємств, яка формується у системі бухгалтерського обліку, необхідна внутрішнім (керівництву, засновникам, учасникам) і зовнішнім користувачам (інвесторам, кредиторам). Її наявність може впливати на прийняття рішень тактичного та стратегічного характеру, виявлення резервів забезпечення фінансової стійкості будівельних підприємств, покращення фінансового стану, вкладення додаткових інвестицій, розширення матеріальної бази тощо. Специфічні особливості цього виду економічної діяльності, які впливають на модифікації в системі обліку як в цілому, так і фінансових результатів, зокрема, включають:

- довготривалість будівництва;
- нерухомість будівельної продукції за умови постійного переміщення засобів і предметів праці;



- виконання будівельних робіт на відкритій місцевості;
- складність взаємозв'язків та різноманітність учасників будівельного процесу;
- територіальна розгалуженість об'єктів будівництва.

Перелічені ознаки впливають на динаміку доходів і витрат як основних чинників змін величини фінансових результатів. Довготривалість процесу будівництва зумовлює специфіку накопичення витрат і впливає на формування собівартості готової будівельної продукції. Доходи і витрати визнаються як в цілому після закінчення зведення будівель і споруд, так і поетапно з урахуванням сум, виставлених у проміжних рахунках, що спричиняє виникнення валових заборгованостей в обліку замовника та підрядника. Вказана особливість будівництва спричинила необхідність впровадження П(С)БО 18 «Будівельні контракти». В цьому документі, як і в М(С)БО 11 «Будівельні контракти», передбачено можливість використання одного із двох видів контрактів: із фіксованою ціною (встановлюється фіксована ціна на весь обсяг будівельних робіт) та контракт за ціною «витрати плюс» (розрахунок ціни відбувається на основі суми фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та узгодженої сторонами суми прибутку).

З веденням в дію МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» змінено критерії визнання доходів. Його впровадження потребує змін до П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Відповідно до МСФЗ 15 суб'єктами господарювання контроль над товаром або послугою передається з плином часу, а отже, дохід визнається з урахуванням низки конкретних критеріїв. Задля розкриття інформації в обліку та звітності про обсяг та момент визнання доходу будівельним підприємствам, які використовують МСФЗ 15, доцільно переглянути складові облікової політики у частині обліковування доходів, що уможливить побудову раціональної системи обліку їх фінансових результатів.

Нерухомість будівельної продукції за умови постійного переміщення засобів і предметів праці призводить до специфічного обліковування витрат і особливостей калькулювання собівартості будівельної продукції. Вартість та дозвільні умови набуття права власності на земельну ділянку, кон'юнктура цін на ринку впливають на її собівартість. Виконання будівельних робіт на відкритій місцевості також чинить вплив на здійснення додаткових витрат, адже вітер, снігопад, дощ, коливання температури повітря порушують ритмічність будівництва, його безперебійність, ускладнюють в цілому виробничий процес, впливають на облік і механізм формування собівартості будівельних об'єктів. Зимовий період часто унеможлиблює виконання будівельних робіт, сприяє здійсненню додаткових витрат на електроенергію, матеріали тощо.

Участь у будівництві багатьох осіб (генерального підрядника, субпідрядника, замовника тощо) спричиняє необхідність розширення облікових даних. Укладаються різні договори, нерідко відбувається використання матеріалів замовника, окремо обліковується вартість послуг генерального підряду, складається управлінська звітність – це все спричиняє додаткові витрати. Одночасна співпраця з багатьма іншими учасниками будівельного процесу ускладнює ведення обліку, вимагає використання різних П(С)БО (П(С)БО 18, П(С)БО 16 та ін. Територіальна розгалуженість об'єктів будівництва передбачає понесення додаткових транспортних витрат на пересування персоналу, (будівельників, майстрів, штукатурів) з одного майданчика на інший. Зведення титульних і нетитульних споруд також спричиняє додаткові витрати і справедливо потребує вимагає належної організації обліку в розрізі всіх об'єктів будівництва.

Окреслені особливості будівництва чинять вплив і на формування облікової політики будівельних підприємств (умови та терміни проведення інвентаризації, особливості обліку витрат, аналітику рахунків для обліку доходів, витрат тощо). Основними елементами облікової політики будівельних підприємств, вибір яких обумовлює динаміку в бік збільшення чи зменшення величини фінансових результатів, є переоцінка, період експлуатації та метод нарахування амортизації необоротних активів, метод оцінки запасів при їх вибутті, порядок формування собівартості, метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом (вимірювання та оцінка виконаної роботи; співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом). Формування облікової політики на будівельних підприємствах спрямоване, передусім, на побудову інструмента, з використанням якого стане можливим максимальне задоволення потреб основних інтересантів в інформації для ефективної реалізації функцій управління. Спрямованість облікової політики повинна бути в бік досягнення максимізації фінансових результатів, підтримки відповідного рівня ліквідності та поліпшення інвестиційного клімату.

Для будівельних підприємств характерним є те, що за вимогами П(С)БО 18 «Будівельні контракти» визнаний дохід за будівельним контрактом без ПДВ водночас відображається за дебетом субрахунку 238 «Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами» і кредитом субрахунку 239 «Проміжні рахунки» рахунку 23 «Виробництво». Після завершення виконання будівельного контракту сальдо на субрахунках 238 і 239 списується з використанням зворотних кореспонденцій рахунків. При цьому сума

перевищення проміжних рахунків (без ПДВ) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком на дату складання балансу з початку виконання будівельного контракту становить собою валову заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом і наводиться підрядником у складі інших поточних зобов'язань. Сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту – валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом, яка відображається підрядником у складі незавершеного виробництва [15].

Облік валових заборгованостей нині також є важливим дискусійним питанням. Не всі будівельні підприємства на практиці здійснюють облік за окресленими вимогами. Щодо кореспонденції рахунків Дт 238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах» Кт 239 «Проміжні рахунки», яка відображає суми визнаного за будівельним контрактом доходу без ПДВ, І. Солодченко зазначає, що дублювання витрат на рахунку виробництва створює незручності з точки зору управління витратами [6, с. 11–12]. На противагу Р. Назарбаєва констатує, що такий порядок відображення в обліку є доречним, оскільки сальдо на цих субрахунках згортається, в балансі не відображається і відповідно не впливає на звітні показники [7, с. 47].

Загалом, інформація, що фіксується за дебетом субрахунку 238, слугує для контролю за операціями щодо будівництва конкретного об'єкта на дату складання балансу, починаючи з самого початку будівництва. Дані, які накопичуються за кредитом субрахунку 239 використовуються для відображення суми, на яку виставлено проміжні рахунки (за П(С)БО 18 це рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати). Якщо для обліку доходів та кінцевих фінансових результатів будівельних підприємств використовується журнальна форма обліку, то застосовується Журнал № 6. Цим документом не передбачено відображення у 2-му розділі фіксування доходів від реалізації. Відтак, його структура потребує удосконалень.

Фінансові результати будівельних підприємств формуються на рахунку 79 «Фінансові результати» (субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» використовується для обліку фінансового результату основної діяльності). За кредитом субрахунку 79 відображається дохід від реалізації виконаних будівельних робіт (дебет субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»), за дебетом – закриття рахунків собівартості будівельних робіт (кредит субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»). При співставленні доходу і витрат визначається розмір фінансового результату основної діяльності будівельних підприємств.

За автоматизованих форм обліку для складання кошторисів та актів виконаних робіт типових форм № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт», № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» застосовується програма «АВК-5» (донедавна – «АВК-3»), для ведення обліку – «Бухгалтерія будівельної організації 1.2» чи «Бухгалтерія будівельної організації 2.0», створені на платформі «1С:Підприємство».

В частині звітності доходи та витрати будівельних підприємств безпосередньо в формі № 1 чи 1-м не відображаються. Фінансові результати фіксуються у складі нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). У «Звіті про фінансові результати» за формою № 2 чи № 2-м дохід від реалізації будівельних робіт (основної діяльності будівельних підприємств) зараховується до складу рядка «Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», а витрати основної діяльності будівельних підприємств – до рядка «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». У Примітках до річної фінансової звітності зазначається інформація щодо будівельних контрактів, доходу за будівельними контрактами, методів визначення ступеня завершеності робіт, витрат, виконаних субпідрядниками робіт, валової заборгованості замовників, валової заборгованості замовникам, отриманих авансів, проміжних рахунків та ін.

Що стосується статистичної звітності будівельних підприємств, то у формі статистичної звітності «Звіт про виконання будівельних робіт» (форма № 1-кб), що затверджений наказом Державної служби статистики України від 21.06.2019 р. № 224, будівельні підприємства у розділі 1 «Обсяг виконаних будівельних робіт» відображають загальний обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції у вигляді будівель та інженерних споруд. У розділі 2 ними наводиться обсяг виконаних будівельних робіт господарським способом. У формі «Структурне обстеження підприємства» (№ 1-підприємство (річна)), що затверджена наказом Державної служби статистики України 26.07.2018 р. № 160, будівельні підприємства відображають загальний обсяг будівельних робіт, виконаних підрядником без ПДВ (розділ 5 «Інші показники»).

**Висновки.** Будівництво є одним із пріоритетних видів економічної діяльності, яке своєю продукцією задовольняє значною мірою інші сектори економіки. Створення сприятливого інвестиційного клімату – запорука надходження інвестицій від закордонних та вітчизняних господарюючих суб'єктів. Вкладення

коштів інвесторами традиційно відбувається за наявності позитивного фінансового результату, що фіксується у звітності. Проведене ретроспективне дослідження поняття та змісту прибутку як форми фінансового результату вказує на відсутність єдиної теорії прибутку та намагання вченими зробити спробу відображення власного бачення його походження. В основу досліджуваних теорій прибутку покладено різноманітні трактування його сутності, що дало значний поштовх формуванню теорії прибутку та розвитку економічної науки.

На ведення обліку в будівництві впливають численні особливості, кожна з яких по-своєму чинить вплив переважно на динаміку витрат будівельних підприємств як основний чинник формування їх фінансових результатів. Відображення операцій у частині доходів та витрат на рахунках бухгалтерського обліку та їх інформаційне подання у звітності мають специфічні риси, обумовлені використанням П(С) БО 18 «Будівельні контракти» та М(С)ФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Відповідно, модифікації в системі обліку фінансових результатів діяльності у сфері будівництва є відкритим дискусійним напрямом наукових досліджень, який потребує широких наукових розробок з урахуванням особливих чинників впливу будівельної галузі.

### Література:

1. Статистичні дані щодо діяльності будівельних підприємств України (Державна служба статистики України). URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 10.05.2020).  
Statystychni dani schodo diial'nosti budivel'nykh pidpriemstv Ukrainy [Statistical data on the activity of construction enterprises of Ukraine (State Statistics Service of Ukraine)]. <<http://vuv.ukrstat.gov.ua>> [in Ukrainian] (10 may 2020).
2. Чалий І. Г. Будівельний облік для профі: секрети майстерності. Харків : Фактор, 2006.  
Chalyj I.H. (2006). Budivel'nyj oblik dlia profi: sekrety majsternosti [Construction accounting for the pros: the secrets of skill]. Kharkiv: Faktor, [in Ukrainian]
3. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2006.  
Zadorozhnyj Z.V. (2006). Vnutrishn'ohospodars'kyj oblik u budivnytstvi : monohrafiia [Internal accounting in construction]. Ternopil' : Ekonomichna dumka. [in Ukrainian].
4. Barnes J., Richards L. (2000). Law of business [in English].
5. Фишер С., Дорнбуш Р. Экономика. Москва : Дело ЛТД, 1993.  
Fisher S., Dornbush R. (1993) Ekonomika [Economy]. Moskva : Delo LTD. [in Russian]
6. Солодченко І. Як обліковувати довгобуд. *Дебет–Кредит*. 2002. № 10. С. 10–15.  
Solodchenko I. (2002) Yak oblikovuvaty dovhobud [How to account for long-term construction]. *Debet–Kredyt*, 10, 10-15. [in Ukrainian].
7. Назарбаєва Р. ПБО-18: таємниця валових заборгованостей. *Бухгалтерія*. 2003. № 28 (547). С. 44–49.  
Nazarbaieva R. (2003) PBO–18: taiemnytsia valovykh zaborhovanostej. [NAS-18: the secret of gross debts]. *Bukhhalteriia* [Accounting]. 28 (547), 44-49. [in Ukrainian].
8. Висока О. Економічна сутність прибутку та концепції його формування. *Наукові праці КНТУ. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 17. С. 37–44.  
Vysoka O. (2010) Ekonomichna sutnist' prybutku ta kontseptsii joho formuvannia [The economic essence of profit and the concept of its formation]. *Naukovi pratsi KNTU*. [Scientific works of KNTU]. 17, 37-44. [in Ukrainian].
9. Осадча О. О. Уніфікація облікового забезпечення контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання: дис. д-ра екон. наук : 08.00.09, Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2017.  
Osadcha O.O. (2017) Unifikatsiia oblikovoho zabezpechennia kontroliu formuvannia finansovykh rezul'tativ sub'iektiv hospodariuvannia: dys. d-ra ekon. nauk. [Unification of accounting control over the formation of financial results of economic entities. Dis. Dr. Econ. Science]: 08.00.09, Derzhavnyj vyschyj navel'nyj zaklad «Kyivs'kyj natsional'nyj ekonomichnyj universytet imeni Vadyma Het'mana». [SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»]. Kyiv. [in Ukrainian].
10. Патарідзе-Вишенська М. В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Економіка. Управління. Інновації*. 2010. № 2 (4).  
Pataridze-Vyshens'ka M.V. (2010) Vyznachennia ta oblik finansovoho rezul'tatu: vitchyznians'kyj ta zarubizhnyj dosvid. [Definition and accounting of financial result: domestic and foreign experience] *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii*. [Economy. Management. Innovations]. 2 (4). [in Ukrainian].
11. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень. Київ : Знання-Прес, 2002.  
Yukhymenko P.I., Leonenko P.M. (2002) Istoriia ekonomichnykh uchen'. [History of economics]. Kyiv : Znannia-Pres. [in Ukrainian].
12. Козюк В. В., Родіонова Л. А. Історія економіки та економічної думки. Тернопіль : ТзОВ «Техно-граф», 2010.  
Koziuk V.V., Rodionova L.A. (2010) Istoriia ekonomiky ta ekonomichnoi dumky [History of economics and economic thought]. Ternopil' : TzOV «Tekhno-hraf». [in Ukrainian].

13. Бабо А. Прибыль. Москва : Прогресс, 1993.

Babo A. (1993) Pribyl' [Profit]. Moskva: Progress. in Russian]

14. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 10.05.2020).

NP(S)BO 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti» [General requirements for financial reporting] <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>> [in Ukrainian] (10 may 2020).

15. П(С)БО 18 «Будівельні контракти». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (дата звернення: 10.05.2020).

P(S)BO 18 «Budivel'ni kontrakty». [Construction contracts] <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> [in Ukrainian] (10 may 2020).