

ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657.37

JEL: M 41

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.03.225>

Зеновій-Михайло ЗАДОРЖНИЙ,

доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи,
Тернопільський національний економічний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна
zadoroznuy.zenoviy@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-2857-8504

Ірина ОМЕЦІНСЬКА,

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Тернопільський національний економічний університет,
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна
irinaomec@ukr.net
ORCID ID: 0000-0001-6000-6904

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У БУДІВНИЦТВІ

Задорожний З.-М., Омецінська І. Проблемні аспекти обліку фінансових результатів у будівництві. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 3. С. 225–237. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.03.225>

Zadorozhnyi Z.-M., Ometsinska I. (2020). Problemni aspekty obliku finansovykh rezultativ u budivnytstvi [Problematic aspects in accounting for financial performance in construction]. *The Herald of Ternopil National Economic University*, Vol. 3. P. 225–237. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.03.225>

© Зеновій-Михайло Задорожний, Ірина Омецінська, 2020.

Анотація

Вступ. Сучасний розвиток світової глобалізаційної економіки супроводжується природними катаклізмами, нестійкістю політичного устрою та фінансових систем. У 2020 р. на цей розвиток суттєво вплинула світова пандемія, пов'язана із захворюванням населення на COVID-19, що позначилось на фінансових результатах діяльності підприємств. Особливо наслідки економічної кризи відчула така фондоутворювальна галузь економіки, як будівництво. Розвиток цієї галузі дає додаткові робочі місця підприємствам інших галузей (насамперед промисловості будівельних матеріалів, меблевій, хімічній та машинобудівній промисловостям). В обліку фінансових результатів будівельних підприємств накопичилось багато проблемних питань, які необхідно вирішувати. Вони пов'язані із визнанням витрат та доходів відповідно до вимог міжнародного та національного стандартів обліку, характеристикою їхніх складових, невідповідністю нормативних документів з ціноутворення та обліку доходів підприємств галузі, визначенням витрат та доходів, пов'язаних із надзвичайними подіями.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні необхідності вдосконалення нормативно-правового забезпечення обліку фінансових результатів у будівництві з погляду на зміни, які відбулися у соціальному та економічному житті нашої держави.

Методи. Методологічну базу дослідження становить використання системного підходу в процесі розкриття проблемних аспектів обліку фінансових результатів. Використано такі методи дослідження: теоретичного узагальнення, аналізу, структурно-функціонального підходу – для встановлення проблемних ділянок обліку фінансових результатів; моделювання, індукції та дедуції, групування – для удосконалення обліку витрат і доходів у зв'язку з надзвичайними подіями, а також уточнення субрахунків та аналітичних рахунків з обліку фінансових результатів; абстрактно-логічний, порівняння – для обґрунтування складових договірної ціни в будівництві та удосконалення інформаційного забезпечення щодо суми чистого прибутку від кожного виду діяльності в управлінському обліку; табличний – для представлення результатів дослідження.

Результати. Проаналізовано складові доходів будівельних організацій, які впливають на обсяг фінансового результату від основної діяльності. Запропоновано вдосконалену структуру договірної ціни на будівельні об'єкти, яка узгоджена із витратами відповідно до вимог стандартів обліку. Охарактеризовано сучасний стан обліку витрат та доходів у зв'язку з надзвичайними подіями як складових визначення фінансових результатів від цих подій. Запропоновано відображати їх у складі інших витрат операційної діяльності та іншого операційного доходу у випадку втрати та псування оборотних активів внаслідок надзвичайних подій. Якщо у зв'язку з такими подіями будівельне підприємство зазнало втрат необоротних активів, то такі втрати рекомендовано узагальнювати на рахунок 97 «Інші витрати» та 74 «Інші доходи». Вищеназвані рахунки теж запропоновано переназвати відповідно 97 «Інші витрати інвестиційної діяльності» та 74 «Інші доходи інвестиційної діяльності». Обґрунтовано змінити назви субрахунків до рахунка 79 «Фінансові результати». Податок на прибуток рекомендовано

нараховувати за кожним видом діяльності з метою більш точного визначення чистого прибутку від них. Проаналізовано пропозиції науковців щодо вдосконалення обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків). Надано пропозиції щодо вдосконалення обліку цієї ділянки обліку фінансових результатів.

Перспективи подальших досліджень. Перспективами подальших досліджень є формування складових доходів і витрат від усіх видів діяльності будівельних підприємств як елементів для визначення фінансових результатів. Особливо це стосується доходів та витрат основної діяльності підприємств будівельної галузі.

Ключові слова: облік, фінансові результати, будівництво, доходи, витрати, прибуток, операційна діяльність, надзвичайні події.

Формули: 0; рис.: 0; табл.: 1; бібл.: 12.

Annotation

Zenovii-Mykhailo ZADOROZHNYI, Iryna OMETSINSKA

PROBLEMATIC ASPECTS IN ACCOUNTING FOR FINANCIAL PERFORMANCE IN CONSTRUCTION

Introduction. *The modern development of the world globalization economy is accompanied by natural disasters, and instability of the political system and financial systems. In 2020, this development was significantly affected by the global pandemic COVID-19. These reasons significantly affected the financial results of enterprises. The effects of the economic crisis, especially the pandemic, have been felt by such a fund-building sector of the economy as construction. The development of this field provides additional jobs to companies in other industries. First of all, they include the building materials industry, furniture industry, chemical and machine-building industries. Many problematic issues have accumulated in accounting for the financial results of construction companies which require urgent solutions. They are related to the recognition of costs and revenues in accordance with the requirements of international and national accounting standards, the characteristics of their components, non-compliance with regulatory documents on pricing and accounting of enterprises in the industry, the definition of costs and revenues related to emergencies.*

The purpose of the study is to substantiate the need to improve the regulatory and legal support of accounting for financial results in construction in view of the changes that have occurred in the social and economic spheres of our state.

Methods. *The methodological basis of the study was the use of a systematic approach in the process of disclosing problematic aspects of accounting for financial results. The research methods of theoretical generalization, analysis, structural and functional approach were used to identify problem areas of accounting for financial results, while modeling, induction and deduction, and grouping helped to improve the accounting of costs and revenues from emergencies and clarification of sub-accounts and analytical accounts for accounting of financial results. Additionally, with abstract and logical, and comparison methods we substantiated the components of the contract price in construction and improved information support on the amount of net profit from each activity in management accounting. Finally, the results of the study are presented using tabular method.*

Results. *The article analyzes the components of income of construction companies that affect the size of the financial result from the main activity. An improved structure of the contract price for construction projects is proposed, which is consistent with the costs in accordance with the requirements of accounting standards. This characteristic of the current state of accounting for costs and revenues in case of emergency is provided as part of determining the financial results of these events. It is proposed to reflect them as part of other operating expenses and other operating income in the event of loss on damage to current assets due to emergency. Where the construction company has suffered a loss of long-term assets as a result of such events, it is recommended that such losses be summarised in account 97 for "other expenses" and 74 for "other income". It is also proposed to retrain 97 "other costs and investment activities" and 74 "other income-generating investment activities", respectively. It is reasonable to change the names of sub-accounts to account 79 "financial results". It is recommended to charge income tax on each type of activity in order to more accurately determine the net profit. The proposals of scientists to improve the accounting of retained earnings (uncovered losses) are analyzed. Suggestions are made to improve this area accounting for financial results.*

Prospects for further research. *Prospects for further research are the formation of components of income and expenses from all activities of construction companies as elements in the extraction of financial results. This is especially true of income and expenses of the main activities of the construction industry.*

Keywords: *accounting, financial results, construction, revenues, costs, profit, operating activity, emergency.*

Formulas: 0, fig.: 0, tabl.: 1, bibl.: 12.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток світової глобалізаційної економіки супроводжується природними катаклізмами, нестійкістю політичного устрою та фінансових систем. У 2020 р. на цей розвиток суттєво вплинули світова пандемія, пов'язана із захворюванням населення на COVID-19, що позначилось на фінансових результатах діяльності підприємств. Економічна криза, пов'язана з пандемією, суттєво вплинула на таку фондоутворювальну галузь економіки, як будівництво, адже його розвиток дає додаткові робочі місця підприємствам інших галузей (насамперед промисловості будівельних матеріалів, меблевій, машинобудівній і хімічній промисловостям).

Протягом останніх років (до пандемії) особливо швидкими темпами розвивалися будівництво доріг і житлове будівництво. В обліку фінансових результатів підприємств, що здійснюють таке будівництво, виникло багато проблемних питань, які необхідно вирішувати. Вони пов'язані з визнанням витрат та доходів відповідно до вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти», формуванням витрат, що виникли внаслідок надзвичайних ситуацій, та простоїв, пов'язаних із карантинном через COVID-19.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблеми обліку фінансових результатів присвячені наукові праці вчених-економістів, зокрема: О. Ф. Андросова, А. О. Губарь [1], Н. Коришко [2], В. І. Кузь [3], Л. Г. Ловінська [4], Ю. Ю. Мороз [5], О. І. Олійничук [6], О. В. Павелко [7], М. В. Патарідзе-Вишинська

[8], Л. А. Поливана [9], Т. І. Тесленко, Н. В. Конькова [10], І. В. Сколотій [11]. У цих публікаціях багато місця відведено сутності фінансових результатів, їхній класифікації, вдосконаленню аналітичного та синтетичного обліку, складанню звітності. Виклики сучасності та користувачі інформації щодо фінансових результатів ставлять нові вимоги до вдосконалення їхнього обліку.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні необхідності вдосконалення нормативно-правового забезпечення обліку фінансових результатів у будівництві з погляду на зміни, які відбулися у соціальному та економічному житті нашої держави.

Виклад основного матеріалу. Будівництво як галузь економіки характеризується багатьма особливостями, які суттєво впливають на облік фінансових результатів. На відміну від інших галузей, для обліку витрат і доходів будівельних підприємств використовують окремий стандарт П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Доходом будівельних підприємств є договірна ціна будівельного об'єкта за мінусом ПДВ. Структура договірної ціни нині регламентується національним стандартом України «Правила визначення вартості будівництва» ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 [12] зі зміною № 2, затвердженою наказом ДП «Український науково-дослідний і навчальний центр проблем стандартизації, сертифікації та якості» від 16 квітня 2018 року № 102. Відповідно до цього нормативного документа вартість будівництва охоплює:

- прями витрати;
- загальновиробничі витрати;
- кошти на зведення та розбирання титульних тимчасових будівель та споруд;
- кошти на виконання робіт у зимовий період;
- кошти на виконання будівельних робіт у літніх період,
- кошторисний прибуток;
- кошти на покриття адміністративних витрат будівельних організацій;
- кошти на покриття ризиків усіх учасників будівництва;
- кошти на покриття додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами;
- кошти на страхування ризиків замовника (за рішенням розпорядника коштів);
- податки, збори, обов'язкові платежі, встановлені чинним законодавством і не враховані складовими у вартості будівництва.

Із наведеного переліку видно, що витрати, які розміщені після загальновиробничих, в обліку узагальнюються у складі прямих та загальновиробничих витрат, а також покриваються за рахунок прибутку. З метою забезпечення співставності доходів та витрат будівельних підприємств доцільно внести зміни в цей стандарт. Зокрема: а) з прямих витрат варто виокремити послуги будівельної техніки, які не є прямими витратами за своїм змістом, оскільки розподіляються між об'єктами будівництва пропорційно кількості відпрацьованих машинозмін (машино-годин) або обсягам виконаних робіт; б) витрати на утримання служби замовника, які відображаються окремим рядком у Правилах, потрібно відображати в складі адміністративних витрат, а витрати на підготовку експлуатаційних кадрів – у складі загальновиробничих витрат; в) кошти на страхування ризиків більш правомірно було би передбачати в кошторисному прибутку, а не відображати окремим рядком у структурі договірної

ціни; г) витрати, пов'язані з інфляційними процесами, доцільно було б передбачати в розрізі статей прямих, загальновиробничих та адміністративних витрат.

Нині відповідно до вимог наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 «Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» вітчизняні підприємства ведуть бухгалтерський облік надзвичайних витрат на субрахунку 977 «Інші витрати діяльності», а надзвичайних доходів – на субрахунку 746 «Інші доходи». Підставою для цього було вилучення з Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції з його використання № 291 рахунків 75 «Надзвичайні доходи» і 99 «Надзвичайні витрати», а також вилучення з назви субрахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» слів «від звичайної діяльності», а із субрахунка 977 «Інші витрати звичайної діяльності» – слова «звичайної». Варто зазначити, що в пояснення, які наведені до нових назв субрахунків 746 «Інші доходи» та 977 «Інші витрати діяльності», зміни не вносилися. Тобто в поясненнях не сказано, що на цих субрахунках узагальнюються відповідно надзвичайні доходи та надзвичайні витрати. Цей факт часто на практиці призводить до незрозумілих ситуацій, які юридично вирішити неможливо.

Для будівельних підприємств це питання є доволі актуальним, оскільки надзвичайні події в цій галузі виникають часто (від сильного вітру руйнуються стіни, падають баштові крани, від підтоплення псуються будівельні матеріали відкритого та закритого зберігання тощо). Відображення надзвичайних доходів та витрат у складі іншої звичайної діяльності певною мірою спотворює фінансовий результат цієї діяльності, яку деякі науковці називають інвестиційною [1, 5, 7], з чим повністю можна погодитися. Щоб чітко розмежувати всі види діяльності, надзвичайні доходи та надзвичайні витрати теж потрібно розмежувати в їх розрізі. Зокрема, якщо через настання надзвичайних подій втрачені будівельні матеріали, то такі втрати доцільно узагальнювати на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Якщо підприємство втратило будівлі, споруди, будівельну техніку чи інші види необоротних активів, то їхня залишкова вартість повинна збільшувати інші витрати на субрахунку 977 «Інші витрати діяльності». Відповідно доходи з оприбуткування будівельних матеріалів від розбирання незакінчених будівельних об'єктів чи пошкоджених будівельних матеріалів, МШП, а також суми відшкодування збитків страховими компаніями чи з відповідних бюджетів потрібно узагальнювати на субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Щодо отримання виробничих запасів, МШП або розбирання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів внаслідок їхньої непрацездатності через настання надзвичайних подій, а також сум відшкодування збитків страховими компаніями чи з відповідних бюджетів, то їх необхідно відображати на субрахунку 746 «Інші доходи».

Вищезазначені рекомендації вимагають внесення змін в Інструкцію щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291. Запропоновані зміни відображені в табл. 1.

Таблиця 1

Зміст пояснень до інформації, яка повинна узагальнюватися на окремих субрахунках в Інструкції № 291

№ субрахунка	Назва субрахунка	Чинна редакція	Пропонована редакція
716	Відшкодування раніше списаних активів	Узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів	Узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів, в т.ч. внаслідок надзвичайних подій
746	Інші доходи	Узагальнюється інформація про інші доходи, які не відображені на інших субрахунках рахунка 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінченні строку позовної давності від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачуваних зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та /або видів їхньої господарської діяльності, сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	Узагальнюється інформація про інші доходи інвестиційної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунка 74 «Доходи іншої інвестиційної діяльності», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачуваних зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та / або видів їхньої господарської діяльності, сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, суми відшкодувань страховими компаніями і відповідними бюджетами збитків, отриманих внаслідок надзвичайних подій
947	Нестачі і втрати від псування цінностей	Ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації. Одночасно із списанням цінностей (якщо винних у їх нестачі не встановлено) на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на забалансовий рахунок 07 «Списані активи»	Ведеться облік нестач оборотних активів та втрат від їх псування, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, реалізації та внаслідок надзвичайних подій. Одночасно із списанням цінностей (якщо винних у їх нестачі не встановлено), за винятком надзвичайних подій, на витрати балансова вартість списаного активу зараховується на забалансовий рахунок 07 «Списані активи».
977	Інші витрати діяльності	Відображаються інші витрати діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунка 97 «Інші витрати»	Відображаються інші витрати інвестиційної діяльності, в т.ч. втрати необоротних активів внаслідок надзвичайних подій, які не відображені на інших субрахунках рахунка 97 «Інші витрати інвестиційної діяльності»

З інформації, наведеної в табл. 1, видно, що автори статті пропонують змінити назви рахунка 74 «Інші доходи» на «Інші доходи від інвестиційної діяльності» та рахунка 97 «Інші витрати» на «Інші витрати від інвестиційної діяльності». Може виникнути питання, чому «інші витрати і доходи інвестиційної діяльності» а не «витрати і доходи від інвестиційної діяльності» без слова «інші», як це пропонують окремі науковці [5, с. 139]? На нашу думку, слово «інші» потрібне з тієї причини, що до витрат і доходів від інвестиційної діяльності потрібно відносити відповідно витрати і доходи від участі в капіталі. Ю. Ю. Мороз вважає, що господарські операції з рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі» і 96 «Втрати від участі в капіталі» доцільно узагальнювати на окремих субрахунках рахунків 74 і 97 [5, с. 139]. Погоджуємося з науковцем, що витрати і доходи від участі в капіталі належать до інвестиційної діяльності, але все ж таки вважаємо, що вони є особливими видами відповідно витрат і доходів, тому їх недоречно об'єднувати на одних рахунках разом з іншими витратами і доходами вищеназваної діяльності. Витрати і доходи з рахунків 72, 74, 96 і 97 потрібно списувати на субрахунок 793 «Фінансовий результат інвестиційної діяльності». До цього субрахунка варто відкривати два аналітичні рахунки 7931 «Фінансовий результат від участі в капіталі» і 7932 «Фінансовий результат від іншої звичайної діяльності». Податок на прибуток теж доречно визначати за кожним видом діяльності окремо:

- 981 «Податок на прибуток від операційної діяльності»;
- 982 «Податок на прибуток від фінансової діяльності»;
- 983 «Податок на прибуток від інвестиційної діяльності».

Т. І. Тесленко і Н. В. Конькова вважають, що податок на прибуток від звичайної діяльності потрібно списувати на рахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності» [10, с. 358]. На нашу думку, більш обґрунтовано віднести податок на прибуток окремо на кожен із вищезапропонованих видів діяльності. Віднявши податок на прибуток від фінансового результату кожного із названих трьох видів діяльності, отримаємо чистий прибуток від цих видів діяльності. Саме цей показник повною мірою характеризує ефективність кожного із видів діяльності підприємства.

Чистий прибуток (збиток) визначається як сальдо за відповідними субрахунками рахунка 79 «Фінансові результати». Пропонуємо облік за цим рахунком вести в розрізі таких субрахунків та аналітичних рахунків першого порядку:

- 791 «Фінансовий результат від операційної діяльності»;
- 7911 «Фінансовий результат від основної діяльності»;
- 7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності»;
- 792 «Фінансовий результат від фінансової діяльності»;
- 793 «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності»;
- 7931 «Фінансовий результат від участі в капіталі»;
- 7932 «Фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності».

В управлінському обліку фінансові результати доцільно узагальнювати на аналітичних рахунках другого і третього порядку. Цікавим для практики щодо цього питання є робочий план рахунків бухгалтерського обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств, який запропонувала О. В. Павелко [7, с. 193–194]. Зокрема, науковець виокремила аналітичні рахунки за видами будівель,

споруд, виконаних робіт та наданих послуг, за суб'єктами виконання будівництва, за характером будівництва.

Л. А. Поливана пропонує в системі рахунків бухгалтерського обліку виокремлювати субрахунок 790 «Валовий прибуток» і з поділом на 7901 «Відстрочений валовий прибуток» і 7902 «Отриманий валовий прибуток» з метою забезпечення реальності оцінювання доходу від реалізації продукції [9]. Незважаючи на оригінальність цієї пропозиції, на нашу думку, її недоцільно реалізовувати, оскільки вона буде суперечити критерію поділу субрахунків до рахунка 79 «Фінансові результати» – «вид діяльності». З цієї самої причини важко погодитися із пропозицією О. Ф. Андросової і А. О. Губарь про відкриття до рахунка 79 «Фінансові результати» додаткового субрахунка 79.5 «Фінансовий результат звітного періоду», що дасть змогу, на думку авторів, узагальнити інформацію, яку подають для складання проміжної і річної фінансової звітності [1, с. 3]. Вищезапропонований варіант ведення синтетичного обліку фінансових результатів і податку на прибуток вимагає внесення змін до порядку складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (форма № 2). Ці зміни будуть стосуватися черговості визначення фінансових результатів від кожного виду діяльності в розділі 1 звіту. Перевага видозміненої форми № 2 порівняно з чинною полягає у більшій аналітичності й інформаційній цінності для всіх її користувачів. Крім цього, запропонована методика обліку фінансових результатів вимагає внесення змін в Інструкцію № 291, оскільки в ній втрати і доходи від участі в капіталі задіяні у формуванні фінансових результатів від фінансових операцій, а не інвестиційної діяльності.

Доволі цікавими й оригінальними щодо вдосконалення обліку фінансових результатів є пропозиції Ю. Ю. Мороз, які кардинально змінюють методику цієї ділянки обліку. На думку науковця, на рахунку 79 «Фінансові результати» потрібно узагальнювати фінансові результати тільки від реалізації об'єктів діяльності. Вона пропонує результати переоцінки і первісного визнання активів (якщо в них є потреба) включати до додаткового капіталу [5, с. 137]. Незважаючи на оригінальність пропозиції науковця, варто зазначити, що вона буде суперечити вимогам міжнародних стандартів, а також її критиками будуть власники й акціонери підприємств, які претендують на отримання дивідендів. Джерелом їх нарахування є чистий прибуток, який у разі застосування методики, яку пропонує Ю. Ю. Мороз, буде набагато меншим.

Т. І. Тесленко і Н. В. Конькова вважають, що оскільки сальдо на рахунку 79 «Фінансові результати» списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», то до останнього доцільно запровадити субрахунки з обліку прибутку чи збитку за відповідним видом діяльності, а саме:

- 441 «Прибуток (збиток) від операційної діяльності»;
- 442 «Прибуток (збиток) від фінансової діяльності»;
- 443 «Прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності»;
- 444 «Прибуток (збиток) від надзвичайних подій»;
- 445 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;
- 446 «Нерозподілений прибуток» [10, с. 358].

На думку науковців, така класифікація за видами діяльності на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» дасть змогу контролювати вплив

результатів окремого виду діяльності на загальний результат діяльності підприємства і надасть інформацію внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень щодо покращення результатів у певному напрямку господарської діяльності [10, с. 359]. Позитивно оцінюючи пропозицію науковців, варто зазначити, що після ліквідації рахунків 75 «Надзвичайні доходи» і 99 «Надзвичайні витрати» виокремлення субрахунка 444 «Прибуток (збиток) від надзвичайних подій» деякою мірою втратила актуальність. Дискусійним питанням також є наявність субрахунків 445 «Прибуток, використаний у звітному році» і 446 «Нерозподілений прибуток», адже суму використаного прибутку в звітному році можна визначити як дебетовий оборот за першими трьома субрахунками, які пропонують науковці. Щодо суми нерозподіленого прибутку, то вона буде становити залишки за тими самими трьома субрахунками на кінець звітної періоду або залишок загалом за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

В. І. Кузь пропонує змінити назву вищезазначеного рахунка на «Нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокриті збитки)» з метою узгодження назви рахунка з процесами, які на ньому обліковуються [3]. На нашу думку, необхідності в такій зміні назви немає. Щодо пропозицій науковця щодо відкриття рахунків аналітичного обліку до субрахунка 441 «Прибуток нерозподілений (невикористаний)»; 441.1 «Прибуток до розподілу», 441.2 «Прибуток для покриття непередбачуваних витрат та збитків», 441.3 «Прибуток для розвитку виробництва», 441.4 «Прибуток для соціального розвитку», 441.5 «Прибуток для виплати дивідендів», то з ними можна частково погодитися, оскільки на аналітичних рахунках буде відображена інформація про напрями використання прибутку. Водночас назва окремих субрахунків суперечить вимогам стандартів обліку, оскільки відповідно до них, прибуток направляється на поповнення статутного (зареєстрованого) капіталу, резервного капіталу і виплати дивідендів. Всі інші вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу, є витратами підприємства відповідно до вимог НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і ПСБО 16 «Витрати». Крім цього, наявність запропонованих науковцем аналітичних рахунків вимагатиме внесення змін в Інструкцію № 291 щодо кореспондувальних рахунків із рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», адже в ній серед рахунків, з якими кореспондував би цей рахунок, немає рахунків для відображення інформації щодо використання прибутку на розвиток виробництва та соціальний розвиток.

Закриття рахунка 79 «Фінансові результати» на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», а також використання коштів останнього потрібно оформляти відповідними довідками. Можна погодитися з І. В. Сколотій щодо запровадження її типової форми, яка надасть аналітичності та наочності в розрахунку фінансових результатів [11, с. 105].

Висновки. Підсумовуючи все вищезазначене, можна зробити такі висновки:

1. З метою забезпечення співставності доходів будівельних підприємств з їхніми витратами та точного визначення фінансових результатів доцільно внести зміни в національний стандарт України «Правила визначення вартості будівництва» зі змінами від 16.04.2018 р. № 102 в частині складових договірної ціни, зокрема: а) з прямих витрат виокремити послуги будівельної техніки, які не є прямими витратами

за своїм змістом, оскільки розподіляються між об'єктами будівництва пропорційно кількості відпрацьованих машинозмін (машино-годин) або обсягам виконаних робіт; б) витрати на утримання служби замовника, які відображаються окремим рядком у Правилах, доцільно відображати в складі адміністративних витрат, а витрати на підготовку експлуатаційних кадрів – у складі загальноновиробничих витрат; в) кошти на страхування ризиків більш правомірно було би передбачати в кошторисному прибутку, а не відображати окремим рядком у структурі договірної ціни; г) витрати, пов'язані з інфляційними процесами, доцільно було би передбачати в розрізі статей прямих, загальноновиробничих та адміністративних витрат.

2. Облік витрат і доходів, пов'язаних із надзвичайними подіями, потрібно здійснювати не тільки на рахунках 97 «Інші витрати» і 74 «Інші доходи», а й на рахунках 94 «Інші витрати операційної діяльності» та 71 «Інший операційний дохід» у випадку, якщо під час надзвичайної події набули непридатності також оборотні активи («Виробничі запаси», «МШП» тощо). Фінансовий результат таких подій буде відображений у відповідному субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», а не в 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

3. Більш точному визначенню фінансових результатів від окремих видів діяльності сприятиме їх узагальнення на таких субрахунках і аналітичних рахунках: 791 «Фінансовий результат від операційної діяльності»; 791.1 «Фінансовий результат від основної діяльності»; 791.2 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності»; 792 «Фінансовий результат від фінансової діяльності»; 793 «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності»; 793.1 «Фінансовий результат від участі в капіталі»; 793.2 «Фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності».

3. З метою забезпечення наявності точної інформації про суму чистого прибутку від кожного виду діяльності доцільно в управлінському обліку податок на прибуток визначати не загалом по підприємству, а окремо відповідно до кожного виду діяльності, відкривши для цього окремі субрахунки до рахунка 98 «Податок на прибуток».

Перспективи подальших досліджень. Перспективами подальших досліджень є формування складових доходів і витрат від усіх видів діяльності будівельних підприємств як елементів для визначення фінансових результатів. Особливо це стосується доходів та витрат основної діяльності підприємств будівельної галузі.

Література

1. Андросова О. Ф., Губарь А. О. Особливості методики і організації обліку фінансових результатів. *Ефективна економіка*. 2011. № 4. С. 1–3.
2. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 84–86.
3. Кузь В. І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 : Житомир. Держ. технолог. ун-тет. Житомир, 2011. 21 с.
4. Ловінська Л. Г. Концепція фінансового результату в системі бухгалтерського обліку підприємств. *Фінанси України*. 2003. № 11. С. 58–65.
5. Мороз Ю. Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2013. № 2 (64). С. 135–141.

6. Олійничук О. І. Витрати, доходи та прибуток в системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 : Терноп. нац. екон. ун-тет. Тернопіль, 2014. 20 с.
7. Павелко О. В. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств: організаційно-методологічні засади обліку : монографія. Рівне : НУВГП, 2020. 604 с.
8. Патарідзе-Вишинська М. В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Економіка. Управління. Інновації*. Серія : Економічні науки. 2010. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2010_2_33
9. Поливана Л. А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібною торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Нац. торг.-екон. ун-тет. Київ, 2010. 20 с.
10. Тесленко Т. І., Конькова Н. В. Облік фінансових результатів : проблеми та шляхи вдосконалення. *Бізнес Інформ*. 2013. № 4. С. 356–360.
11. Сколотій І. В. Облік витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємств в сучасних умовах. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020 р. Том 1. Тернопіль : THEU, 2020. С. 104–105.
12. ДСТУ Б Д 1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва» : затв. Наказом М-ва регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України № 293 від 05.07.2013. URL: https://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2015/12/DSTU1.1-1_z_-Zm_noyu-1.pdf.

References

1. Androsova, O. F., Hubar, A. O. (2011) Osoblyvosti metodyky i orhanizatsii obliku finansovykh rezultativ. [Features of the methodology and organization of accounting for financial results]. *Efektivna ekonomika [Efficient economy]*, 4, 1-3 [in Ukrainian].
2. Koryshko, N. (2010). Orhanizatsiia obliku finansovykh rezultativ pidpriemnytskoi diialnosti [Organization of accounting for financial results of business activities: dis. annotation for a cand. of econom]. *Ekonomichnyi analiz [Economic analysis]*, 6, 84-86 [in Ukrainian].
3. Kuz, V.I. (2011). Oblik formuvannia finansovykh rezuktativ ta rozpodilu prybutku v aktsionernykh tovarystvakh: avtoref. dis. kand. ek. nauk [Accounting for the formation of financial results and distribution of profits in joint stock companies: dis. annotation for a cand. of econom.: 08.00.09] Zhytomyr, State Technical University, 21 [in Ukrainian].
4. Lovinska, L. H. (2003). Kontseptsiia finansovykh rezultativ v systemi bukhholderskoho obliku pidpriemstva [The concept of financial results in the accounting system of the enterprise]. *Finansy Ukrainy [Finances of Ukraine]*, 11, 58-65 [in Ukrainian].
5. Moroz, Yu.Yu. (2013). Oblik finansovykh rezultativ diialnosti pidpriemstva [Accounting for financial results of the enterprise]. *Bulletin of ZhSTU*, 2 (64), 135-141 [in Ukrainian].
6. Oliinychuk, O.I. (2014). Vytraty, dokhody ta prybutok v systemakh obliku i analizu lisohopodarskykh pidpriemstv: avtoref. dis. kand. ek. nauk [Costs, incomes

- and profit in the systems of accounting and analysis of forestry enterprises: dis. annotation for a cand. of econom.: 08.00.09]. Ternopil National Economic University, 20 [in Ukrainian]
7. Pavelko, O. V. (2020). Finansovi rezultaty osnovnoi diialnosti budivelnnykh pidpriemstv: orhanizatsiino-metodolohichni zasady obliky: monohrafiia [Financial results of the main activity of construction enterprises: organizational and methodological principles of accounting: monograph] Rivne: NUVGP, 604 [in Ukrainian].
 8. Pataridze-Vyshynska, M. V. (2010) Vyznachennia ta oblik finansovoho rezultatu: vitchyzniani ta zarybizhnyi dosvid [Definition and accounting of financial result: domestic and foreign experience]. *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii. Seria: Ekonomichni nauky* [Economy. Management. Innovations. Series: Economic Sciences], 2010, 2. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2010_2_33 [in Ukrainian].
 9. Polyvana, L. A. (2010). Oblik i analiz finansovykh rezultativ pidptiemstv: avtoref. dis. kand. ek. nauk [Accounting and analysis of financial results of retail enterprises: dis. annotation for a cand. of econom.: 08.00.09]. Kyiv, Nat. Trade and Economics University, 20 [in Ukrainian].
 10. Teslenko, T.I., Konkova, N.V. (2013). Oblik i analiz finansovykh rezultativ: problemy ta shliakhy vdoskonalennia [Accounting for financial results: problems and ways to improve]. *Biznes Inform* [Business Inform], 4, 356-360 [in Ukrainian].
 11. Skolotii, I.V. (2020). Oblik vytrat, dokhodiv i finansovykh rezultativ diialnosti pidriemstv u suchasnykh umovakh. Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informatsiinoi systemy v Ukraini: materialy VI mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii, 22 travnia 2020 [Accounting for costs, revenues and financial results of enterprises in modern conditions. Status and prospects of development of accounting and information systems in Ukraine: materials of the VI International scientific-practical conference, May 22, 2020], Volume 1. Ternopil: TNEU, 104-105 [in Ukrainian].
 12. DSTU B D 1.1-1: 2013. Pravyla vyznachennia vartosti budivnytstva: zatv. Nakazom ministerstva rehionalnoho rozvytku, budivnytstva ta zhytlovo-komunalnoho hospodarstva Ukrainy nomer 293 vid 05.07.2013 [Rules for determining the cost of construction: approved. Order of the Ministry of Regional Development, Construction and Housing and Communal Services of Ukraine No. 293 of July 5, 2013]. Retrieved from: https://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2015/12/DSTU1.1-1_z_-Zm_noyu-1.pdf [in Ukrainian].

Статтю отримано 29 липня 2020 р.

Article received July 29, 2020.