

Значними темпами зростали обсяги експорту паливної деревини як наслідок підвищення використання відновлювальних джерел енергії насамперед на ринках європейських країн. Істотно зросла і частка цього виду продукції у загальному обсязі експорту деревини та виробів з деревини. Знову ж таки, оскільки паливна деревина – це вид продукції з мінімальним ступенем оброблення, необхідно шукати можливості виготовлення та реалізації на зовнішніх ринках виробів з вищою доданою вартістю (наприклад пелет, паливних брикетів або штучних дров).

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що українським підприємствам надалі необхідно розширювати географію експорту та продавати свою продукцію, де можливо, за вищими цінами. Розвивати доцільно такі напрямки, як: країни Західної Європи (пелети, паливні брикети, оброблені лісоматеріали); країни-нові члени ЄС (столярні вироби, ДСП, фанера), країни СНД (ДСП, столярні вироби).

Література

1. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про Митний тариф України" із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 25 грудня 2008 р., № 797-VI.
2. Аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посібн. – Вид. 2-ге, [перероб. та доп.] / А.М. Вічевич, О.В. Максимець. – К. : Вид-во "Професіонал", 2009. – 216 с.
3. Експорт-імпорт окремих видів товарів за країнами світу за 2007-2010 рр. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.ukrstat.gov.ua/>
4. Максимець О.В. Методичні засади оцінювання конкурентних переваг лісової та деревообробної галузей у міжнародній торгівлі деревинною продукцією / О.В. Максимець // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.13. – С. 245-254.
5. Fagerberg J. Structural Changes in International Trade / J. Fagerberg, M. Srholec // *Revue économique*. – 2004. – Vol. 55. – Pp. 1071-1097.
6. Araujo, R.A. A Structural Economic Dynamics Approach to Balance-of-Payments-Constrained Growth / R.A. Araujo, G.T. Lima // *Cambridge Journal of Economics*. – 2007. – No. 31. – Pp. 755-774.

Макимець Е.В. Исследование изменений в географии внешней торговли древесной продукцией Украины под влиянием экономического кризиса и инициатив касательно охраны окружающей среды

Оценены общие тенденции и сдвиги в товарной и географической структуре украинского экспорта и импорта древесины и изделий из древесины в течение 2007-2010 г. Выявлены факторы, влияющие на динамику физических объемов и цен на отдельные виды продукции при торговле с разными странами. Изучено влияние последних инициатив ЕС по охране окружающей среды на внешнюю торговлю древесной продукцией.

Maksymets O.V. The study of the changes in Ukraine's foreign trade geography for wood forest products under the influence of economic crisis and environmental initiatives

General trends and developments in commodity and geographical structure of Ukraine's wood and wood products exports and imports during 2007-2010 were assessed. The factors that influence the dynamics of physical volumes and prices for certain products traded with different countries were identified. Most important export and import products, as well as trade destination were revealed.

УДК 358.47:69.003

Доц. Г.Я. Ільницька-Гикавчук, канд. екон. наук –
НУ "Львівська політехніка"

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В БУДІВНИЦТВІ

Розглянуто особливості будівельного виробництва та системи обліку зокрема. Досліджено склад витрат галузі, специфічні рахунки, які застосовуються, особливості визнання доходів і витрат у будівництві. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення обліку.

Ключові слова: облік, будівництво, витрати, рахунок, доходи.

Постановка проблеми. Будівництво є важливою галуззю економіки, оскільки забезпечує населення житлом, промисловими основними засобами. Так, будівництвом у 2010 р. вироблено 4 % валового внутрішнього продукту в Україні, зайнята велика кількість працюючих осіб. За період 2001-2008 рр. випуск продукції зріс більше ніж у 6 разів і становив у 2008 р. 117362 млн грн [1]. Проте фінансова криза 2009 р. спричинила зменшення обсягів виробництва в наступних роках.

Результати досліджень засвідчили, що організація бухгалтерського обліку на будівельних підприємствах не відповідає сучасним ринковим вимогам, зокрема забезпеченню керівництва своєчасною та оперативною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку в будівельному виробництві досить широко розглянуто в літературі, зокрема у працях Н.М. Грабова, В.Б. Захожай, В.С. Лень, Т.М. Сторожук, Л.К. Сук, Р.Л. Хом'як та ін. Однак питання удосконалення організації обліково-звітнього процесу будівельних підприємств ще є дискусійними та потребують подальших досліджень.

Мета роботи. Дослідження особливостей обліку в будівництві та розроблення пропозицій щодо його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Будівництво має низку відмінностей від інших галузей економіки, а саме: тривалість виробничого процесу; неперушність об'єктів будівництва; будівельні ділянки займають великі площі, що послаблює контроль за виконанням робіт, зберіганням матеріалів; наявність допоміжних виробництв, різноманітність видів робіт та їх різна трудомісткість ускладнюють облік; вплив на будівництво кліматичних умов та інше.

Наведені особливості зумовили необхідність прийняття для будівництва окремих нормативних актів. Зокрема ведення обліку на підприємствах цієї галузі регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти" (П(С)БО 18), а формування собівартості будівельного контракту – Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Проте П(С)БО 18 "Будівельні контракти" не повністю відображає особливості обліку в будівництві та його проблеми і не достатньо пов'язаний з іншими стандартами бухгалтерського обліку.

Існує низка особливостей в обліку. Так, у будівництві застосовуються такі специфічні рахунки: 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг", 113 "Тимчасові (не титульні) споруди", 238 "Незавершені будівельні контракти", 239 "Проміжні рахунки".

Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом [2]. Витрати за будівельним контрактом включають [2]: витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту, загальновиробничі витрати. Своєю чергою, до складу витрат, безпосередньо пов'язаних із виконанням будівельного контракту, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт).

Прямі витрати на виконання будівельного контракту обліковуються по дебету рахунку 23 "Виробництво", а загальновиробничі – по дебету рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". На рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" обліковуються не тільки загальновиробничі витрати, але й витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів. Згідно з П(С)БО 18 "Будівельні контракти", уся сума загальновиробничих витрат включається в собівартість будівельно-монтажних робіт.

До складу витрат за будівельним контрактом не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, а також витрати на утримання незадіяних будівельних машин та механізмів, які не використовуються під час виконання будівельного контракту (амортизація, охорона тощо) [3, 4]. Зазначені витрати відносять до витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені, та списують на фінансові результати.

Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 11 "Будівельні контракти", витрати на утримання незадіяних будівельних машин включають лише амортизацію, а в національних стандартах бухгалтерського обліку не наводиться склад цих витрат, що призводить до їх різного тлумачення. Тому потрібно в нормативних документах розкрити склад таких витрат.

У витрати за будівельним контрактом можуть також включатися адміністративні витрати, якщо вони безпосередньо пов'язані з виконанням контракту і їх відшкодування покладено на замовника [3]. Це положення П(С)БО 18 прямо суперечить національним стандартам бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 16 "Витрати", яким передбачено, що адміністративні витрати списуються на фінансові результати.

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнають з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінено. Своєю чергою, ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за такими методами [2, 5]: вимірювання та оцінювання 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.

Визнаний дохід відображається по дебету рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" і кредиту 70 "Доходи від реалізації". Одночасно на суму переданих замовнику для оплати проміжних рахунків (без ПДВ) роблять запис: дебет 238 "Завершені етапи по незакінчених будівельних контрак-

тах" і кредит 239 "Проміжні рахунки" рахунку 23 "Виробництво". Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків [5]. Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми непрямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" і кредитом субрахунку 239 "Проміжні рахунки", в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно [2].

При цьому проміжні рахунки – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати [5]. Варто зазначити, що облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт може проводитись за позамовним або нормативним методом. Суть позамовного методу полягає в тому, що облік витрат за замовленнями ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання контракту. Проте використання позамовного методу обліку витрат у будівництві не забезпечує керівництво необхідною інформацією для прийняття рішень, не сприяє економії витрат. З огляду на це, доцільно ширше застосовувати в будівництві методи, які значно поширені для обліку витрат у зарубіжних країнах, зокрема стандарт-кост, АВС-аналіз, директ-кост, аналіз "витрати-обсяг-прибутки" та інші [6].

Аналогом стандарт-косту на вітчизняних підприємствах є нормативний метод, що дає змогу попередньо обчислити вартість будівництва за нормативними витратами, отримувати інформацію про відхилення від норм та контролювати ефективність використання матеріальних, трудових та інших ресурсів. При цьому постійно здійснюють порівняння фактичних і нормативних витрат, аналізуються причини відхилень і встановлюються відповідальних осіб.

У зарубіжній практиці для обліку витрат ефективно використовується метод обліку обмежених або маржинальних витрат – система "директ-кост", яка поширена в США, Великобританії, Японії, Канаді та інших країнах. Суть її полягає в обмеженні собівартості лише за змінними витратами, а постійні витрати списуються на фінансові результати. Основними труднощами є те, що цей метод потребує поділу витрат на постійні та змінні і не відповідає загальноприйнятій в Україні практиці підготовки фінансової звітності.

АВС-метод передбачає групування накладних витрат за видами діяльності, а потім їх віднесення на продукцію залежно від того, які види діяльності необхідні для виготовлення продукції. Цей метод сприяє точнішому визначенню собівартості будівництва, особливо коли підприємство виконує різні види робіт неоднакового обсягу.

Зазначені методи обліку витрат потребують додаткових розрахунків, проте забезпечують управлінців необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Висновки:

1. Будівельне виробництво є специфічною галуззю економіки з особливостями в обліку. Зокрема, в бухгалтерському обліку застосовуються специфічні рахунки, документи, існує особливий порядок визнання доходів і витрат та визначення фінансових результатів діяльності підприємств.

- Для регламентації діяльності у сфері будівництва застосовуються окремі нормативно-правові акти. З метою інтеграції України у міжнародний економічний простір, необхідно привести у відповідність національний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти" до міжнародних стандартів.
- Важливу роль для підприємств відіграє оптимізація витрат. Для вдосконалення обліку витрат потрібно застосовувати такі методи обліку, як: директ-кост, ABC-аналіз, стандарт-кост та інші, які широко використовуються в зарубіжних країнах.

Література

- Україна в цифрах у 2010 році : стат. зб. / за ред. О.Г. Осауленка. – К. : ТОВ "Август Трейд", 2011. – 251 с.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р., № 205. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID>.
- Римар Г. Специфіка формування витрат у будівництві / Г. Римар. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/grlwOO.pdf
- Податковий кодекс України. Закон від 02.12.2010 р., № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
- Сук Л.К. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібн. / Л.К. Сук, П.Л. Сук, М.С. Стасишен. – К. : Вид-во "Каравела", 2008. – 208 с.
- Котенко Т.Ю. Аналіз витрат як складова управління на підприємствах будівельної галузі / Т.Ю. Котенко // Актуальні проблеми економіки : науковий економічний журнал. – 2010. – № 6 (108). – С. 118-121.

Ильницкая-Гыкавчук Г.Я. Особенности учета в строительстве

Рассмотрены особенности строительства и системы учета. Исследован состав убытков отрасли, специфические счета, которые используются, особенности доходов и убытков в строительстве. Составлены предложения по усовершенствованию учета.

Ключевые слова: учет, строительство, убытки, счет, доходы.

Ilnytska-Gykavchuk G.Ya. The peculiarity of accounting in building

The peculiarity of construction and system accounting of are considered. The structure of expenses of economy, specified accounts, which are used, the peculiarity of recognition of incomes and costs in construction are researched. The proposals concerning improvement of accounting are developed.

Keywords: accounting, construction, expenses, account, incomes.

УДК 658.061.5:004 (477) Доц. В.М. Білик, канд. екон. наук – Львівська КА

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ТОРГОВЕЛЬНОЇ МЕРЕЖІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

Проаналізовано стан, тенденції і проблеми розвитку торговельної мережі підприємств. На основі аналізу виявлено основні тенденції, які впливають на формування та розвиток торговельної мережі підприємств. Проаналізовано рівень спеціалізації в продовольчих і непродовольчих магазинах. Шляхом статистичного групування за числом робочих місць у магазинах досліджено їх вплив на показники торговельного бізнесу. Обґрунтовано шляхи покращення ефективності торговельного бізнесу на основі впровадження процесного менеджменту, інтегрованих інформаційних систем та інформаційних технологій.

Ключові слова: торговельне підприємство, торговельна мережа, бізнес-процеси.

Постановка проблеми. Ринкова трансформація економіки зумовлює підвищення ролі торгівлі як складної динамічної системи. Основною її функцією є доведення товарів від виробництва до споживача з урахуванням попиту. Стан торгівлі характеризує рівень і якість життя населення. На розв'язок соціального завдання – задоволення потреб населення в товарах – сильно впливає стан роздрібною торговельної мережі, а також особливості її функціонування на товарному ринку.

Сучасний етап розвитку торгівлі в Україні характеризується реструктуризацією роздрібною торговельної мережі, жорсткою конкуренцією на ринку товарів і послуг. Сучасні тенденції розвитку торгівлі вимагають вивчення динаміки і проблем розвитку торговельної мережі, уточнення напрямів її розвитку в частині збільшення обсягів товарообігу відносно ВВП.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку торгівлі в Україні, зокрема стану роздрібною торговельної мережі підприємств, досліджували вітчизняні вчені А.А. Мазаракі, В.В. Апопій, І.О. Бланк, В.С. Марцин, О.О. Шубін, А.А. Садеков, Л.О. Лігоненко та ін. Проте ці дослідження проводили в різні періоди часу і вони не могли охопити трансформацію роздрібною торговельної мережі підприємств під впливом зовнішнього середовища, що і обумовило вибір окремого дослідження.

Метою роботи є аналіз стану торговельної мережі підприємств і на його основі виявити і оцінити наявні основні тенденції, які істотно впливають на їх формування та розвиток.

Виклад основного матеріалу. У зв'язку з трансформаційними процесами економіки особливу роль відіграє торгівля. За останні роки торгівля як складова сфери послуг неперервно розвивається і є найбільш стійкою сферою, яка постійно поповнює державний бюджет грошовими коштами (табл. 1).

Табл. 1. Динаміка обсягів ВВП, товарообігу оптової і роздрібною торгівлі в Україні (в порівняльних цінах)

Роки	Обсяг ВВП			Чисельність працівників, зайнятих в торгівлі			Товарообіг оптової торгівлі підприємств			Товарообіг роздрібною торгівлі підприємств		
	млрд грн, 2000=100	в % до попереднього року	в % до 2000 р.	млрд грн, 2000=100	в % до попереднього року	в % до 2000 р.	млрд грн, 2000=100	в % до попереднього року	в % до 2000 р.	млрд грн, 2000=100	в % до попереднього року	в % до 2000 р.
2000	170,1	100	100	487,8	100	100	167,3	100	100	28,8	100	100
2001	159,3	94	94	433,3	89	89	213,3	127	127	26,8	93	93
2002	176,1	111	104	397,7	92	82	226,3	106	135	31,0	116	108
2003	208,5	118	123	371,2	93	76	307,4	136	184	39,0	126	135
2004	269,2	129	158	364,4	98	75	426,8	139	255	52,7	135	183
2005	344,4	128	202	365,6	100	75	398,8	93	238	73,6	140	256
2006	424,5	123	250	407,0	111	83	520,4	130	311	101,4	138	352
2007	562,2	132	331	433,9	107	89	673,4	129	403	139,0	137	483
2008	739,6	132	435	449,8	104	92	8193,4	1217	4897	192,6	139	669
2009	712,4	96	419	426,8	95	87	671,6	8	401	180,2	94	626

Примітка: * Розраховано за даними Держкомстату України [1]