

УДК 657.47

# ОБЛІК ПРИБУТКУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ПИВОВАРНОЇ ГАЛУЗІ

**ІРИНА СКЛЯРУК,**  
аспірантка,  
кафедра обліку та аудиту  
економічного факультету  
Київського національного  
університету імені  
Тараса Шевченка

Розкрито особливості формування доходів і витрат, а також визначення фінансового результату на підприємствах пивоварної галузі на основі дослідження їх діяльності. Запропоновано вдосконалення обліку шляхом конкретизації субрахунків відображення доходу та витрат за видами продукції, визначення собівартості реалізації продукції з урахуванням вимог Податкового кодексу та положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** дохід, собівартість, витрати, прибуток від реалізації продукції пивоварних підприємств.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблеми підвищення ефективності вітчизняної промисловості, зокрема харчової, на сьогодні залишаються актуальними. Однією із складових харчової промисловості є виробництво пива та безалкогольної продукції. Від ефективної роботи пивоварного виробництва значною мірою залежить надходження коштів до державного бюджету країни. Динамічний розвиток галузі, зростання іноземних інвестицій, формування облікової інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання потребують подальшого вивчення особливостей галузі та вдосконалення теоретичних і практичних аспектів обліку фінансових результатів підприємств.

Прибуток є не лише джерелом забезпечення ведення господарської діяльності, а й стимулом діяльності суб'єктів господарювання. Актуальними залишаються питання обліку формування та визначення прибутку від реалізації продукції підприємств пивоварної промисловості.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретичних і практичних аспектів обліку прибутку підприємств, у тому числі за галузями економіки, присвячено праці М. Білухи, Ф. Бутинця, С. Голова, Н. Гури, Л. Ловінської, В. Моссаковського, Ж. Нестеренко, В. Сопка, Н. Ткаченко, В. Швеця та ін. Разом з тим питання обліку прибутку від реалізації продукції промислових підприємств має дискусійний характер. Розбіжності, що виникають у запропонованих методах і процедурах обліку, потребують подальшого вивчення і вдосконалення.

Значною мірою це стосується обліку прибутку від реалізації продукції пивоварної галузі, який має свої особливості та вимагає подальшого дослідження.

**Метою дослідження** є розкриття особливостей обліку прибутку від реалізації продукції промислових підприємств пивоварної та безалкогольної галузі і надання пропозицій з його вдосконалення.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

За статистичними даними, підприємства з виробництва пива та безалкогольних напоїв мають досить високі прибутки, високу рентабельність і характеризуються швидким оборотом капіталу.

Основні напрями діяльності підприємств пивоварної галузі такі:

- заготівля ячменю пивоварного;
- виробництво солоду ячмінного як сировини для пива шляхом переробки пивоварного ячменю;
- виробництво пива та безалкогольних напоїв у широкому асортименті;
- забезпечення споживчого ринку пивобезалкогольною продукцією;
- фірмова торгівля продукцією власного виробництва (пивом, безалкогольними напоями, вуглекислою, сухими дріжджами, ферментами та зворотними відходами).

Виробництво пива та безалкогольної продукції проходить кілька етапів у внутрішньогосподарських підрозділах підприємств, що є досить складними виробничими процесами. Виготовлення кожного виду продукції відрізняється як технологією виробництва,

так і методами калькулювання витрат на її виготовлення. Так, виготовлення пива починається у солодовому цеху, де готують солод ячмінний як напівфабрикат для його подальшого приготування, потім у варниці готують сушло пивне, яке передають для подальшого приготування у бродильний і лагерний цехи; виробництво квасу та лимонаду розпочинається з приготування квасного сусла та виготовлення ароматичних основ і композицій відповідно. Найменш затратним видом продукції є виготовлення мінеральної води.

З урахуванням особливостей пивоварного вироб-

ництва фінансові результати доцільно визначати за кожним видом продукції. Це дасть можливість розрахувати прибуток за кожним видом продукції, аналізуючи її прибутковість (збитковість) та рентабельність, а також обґрунтувати можливість заміни та збільшення обсягу виробництва одного виду продукції порівняно з іншими тощо.

Для визначення фінансових результатів у розрізі асортименту продукції доцільно запропонувати відповідні субрахунки до рахунків 70 «Дохід від реалізації», 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція» (табл. 1).

Таблиця 1

**ЗАПРОПОНОВАНІ СУБРАХУНКИ ДО РАХУНКІВ 70, 23 І 26**

Рахунок 70 «Дохід від реалізації»	Рахунок 23 «Виробництво»	Рахунок 26 «Готова продукція»
701.1 «Дохід від реалізації пива»	23.1 «Виробництво пива»	26.1 «Готова продукція – пиво»
701.2 «Дохід від реалізації безалкогольних напоїв»	23.2 «Виробництво безалкогольних напоїв»	26.2 «Готова продукція – безалкогольні напої»
701.2.1 «Дохід від реалізації квасу»	23.2.1 «Виробництво квасу»	26.2.1 «Готова продукція – квас»
701.2.2 «Дохід від реалізації напоїв на ароматизаторах та лимонаду»	23.2.2 «Виробництво напоїв на ароматизаторах та лимонаду»	26.2.2 «Готова продукція – напої на ароматизаторах та лимонад»
701.3 «Дохід від реалізації мінеральної води»	23.3 «Виробництво мінеральної води»	26.3 «Готова продукція – мінеральна вода»
701.4 «Дохід від реалізації іншої продукції пивоварного виробництва»	23.4 «Виробництво іншої продукції пивоварного виробництва»	26.4 «Готова продукція – інша продукція пивоварного виробництва»

За кредитом *субрахунку 701* відображують дохід від реалізації продукції (пива, солоду, безалкогольних напоїв, іншої продукції), а за дебетом – належну до сплати суму непрямих податків, що належить сплатити з доходу (податку на додану вартість, акцизного податку). Згідно з Податковим кодексом України (далі – *ПКУ*) [1] пиво належить до підакцизної продукції, виробники якої сплачують **акцизний податок**. Ставки податку є єдиними на всій території України і встановлюються адвалорні чи специфічні або адвалорні і специфічні одночасно.

Податок на пиво із солоду (солодове) (код продукції згідно з УКТ ЗЕД 2203 00) обчислюють за ставкою

**0,74 грн/л**. Аналітичний облік доходів від реалізації можна здійснювати за видами продукції, за регіонами збуту продукції тощо. Малі підприємства не розмежовують дохід від реалізації продукції за асортиментом і відображують доходи разом на субрахунок 701.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації пивоварної продукції є договори купівлі-продажу, рахунки-фактури, прибуткові касові ордери, накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги-доручення, виписки банку тощо.

Приклад відображення операцій реалізації продукції пивоварних підприємств на рахунках бухгалтерського обліку наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			д-т	к-т	
1	Оприбутковано на склад пиво «Жигулівське»	Виробничий звіт, накладна на внутрішнє переміщення типової форми № М-11	26.1	23.1	9 000
2	Оприбутковано на склад лимонад «Дюшес»	Виробничий звіт, накладна на внутрішнє переміщення типової форми № М-11	26.2.2	23.2.2	7 000
3	Надійшла на поточний рахунок у банку застава за тару – ящики	Виписка банку	311	685	1 080

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			д-т	к-т	
4	Враховано вартість отриманої застави на позабалансовому рахунку	Бухгалтерська довідка	06	–	640
5	Відвантажено пиво «Жигулівське» ПАТ «Сага» 3 500 пляшок (0,5 л) за ціною 4,20 грн. та відображено дохід від реалізації продукції (у тому числі ПДВ)	Видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, довіреність	361	701.1	14 700
6	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	701.1	641	2 450
7	Списано собівартість реалізованої продукції (пива)	Розрахунок бухгалтерії, нормативна калькуляція	901	26.1	9 000
8	Відвантажено ТОВ «Продтовари» лимонад «Дюшес» 2 540 пляшок (0,5 л) за ціною 3,94 грн та відображено дохід від реалізації продукції (у тому числі ПДВ)	Видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, довіреність	361	701.2.2	9 654
9	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	701.2.2	641	1 609
10	Списано собівартість реалізованої продукції (лимонаду)	Розрахунок бухгалтерії, нормативна калькуляція	901	26.2.2	7 000
11	Відображено вартість тари (пляшок), проданих з пивом і визначених як товар	Розрахунок бухгалтерії, накладна	281	204	760
12	Відображено вартість ящиків (застави), в яких відвантажено продукцію	Розрахунок бухгалтерії, накладна	204	204	640
13	Списано собівартість реалізованих пляшок	Довідка бухгалтерії – розрахунок	902	281	760
14	Повернено ящики від покупців	Накладна	204	204	640
15	Повернено покупцям суму застави за ящики	Довідка бухгалтерії	685	204	640
16	Списано суму застави за ящики із позабалансового рахунку	Довідка бухгалтерії	–	06	640
17	Списано суму доходу від реалізації продукції (пива) на фінансовий результат	Розрахунок бухгалтерії	701.1	791	12 250
18	Списано суму доходу від реалізації продукції (лимонаду) на фінансовий результат	Те саме	701.2.2	791	8 045
19	Списано собівартість реалізованого пива на фінансовий результат	» »	791	901	9 000
20	Списано собівартість реалізованого лимонаду на фінансовий результат	» »	791	901	7 000
21	Списано на фінансовий результат собівартість пляшок, реалізованих як товар	» »	791	902	640
22	Відображено прибуток від реалізації пива та лимонаду	» »	791	441	3 655

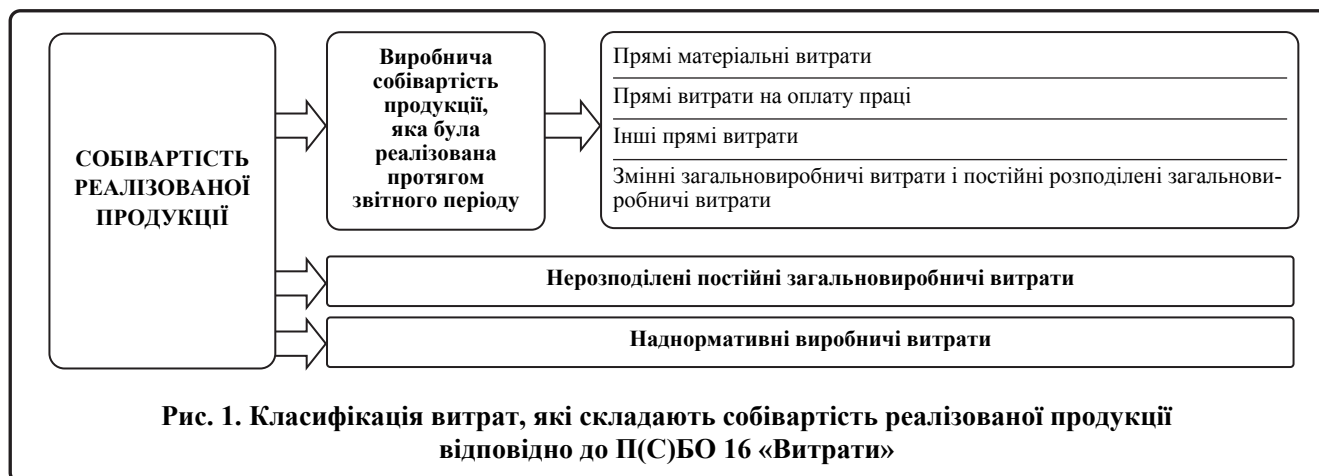
Оскільки прибуток від реалізації визначають як різницю між доходами від реалізації та собівартістю реалізованої продукції, важливе значення мають визначення витрат на виробництво продукції, калькулювання її собівартості. Визначення собівартості продукції в бухгалтерському обліку регламентується п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [2].

У бухгалтерському обліку собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції (п. 11 П(С)БО 16), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат (рис. 1).

Перелік і склад загальновиробничих витрат

(змінні та постійні) встановлює підприємство самостійно (наприклад, витрати на управління процесом виробництва).

Відповідно до ПКУ собівартість реалізованої продукції складалася лише з прямих витрат, що, в свою чергу, призвело до виникнення розбіжностей з бухгалтерським обліком, адже більшість загальновиробничих витрат включається до собівартості продукції. Тому наказом Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 було внесено зміни до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 16 «Витрати» в частині загальновиробничих витрат щодо використання раніше запропонованої системи відображення витрат або включення до собівартості



продукції лише прямих витрат, що відповідало б ПКУ [4, с. 23]. Можливість вибору одного з двох варіантів проіснувала недовго. Законом України № 3609-VI від 07.07.2011 р. [5] було внесено зміни до п. 138.8 ПКУ в частині включення до собівартості виготовленої та реалізованої продукції загальновиробничих витрат, що включаються до собівартості виготовленої та реалізованої продукції відповідно до П(С)БО. Тому на сьогодні приведено у відповідність вимоги ПКУ та П(С)БО щодо включення загальновиробничих витрат до собівартості виготовленої та реалізованої продукції.

Перелік витрат, що складають собівартість реалізованої продукції підприємств пивоварної галузі відповідно до ПКУ, наведено на рис. 2.

Адміністративні витрати та інші операційні витрати відносять до витрат періоду і списують безпосередньо на фінансові результати діяльності. Перелік прямих, загальновиробничих, адміністративних витрат та інших операційних витрат встановлюється наказом «Про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики підприємства».

Отже, в бухгалтерському обліку і за податковим законодавством особливості визначення собівартості продукції майже збігаються, узгоджено перелік статей витрат, що включаються до собівартості продукції, значно зменшилася трудомісткість визначення показників собівартості, зменшуються податкові різниці.

Калькулювання собівартості продукції пивоварних підприємств здійснюється за такими видами продукції [6, с. 167–169]: солод ячмінний; пиво (за

видами і сортами, за видами фасування); безалкогольні напої (лимонад, напої безалкогольні на ароматизаторах); квас; мінеральна вода (за видами); концентрат квасного суслу та безалкогольних напоїв; інша продукція з відходів виробництва (вуглекислота, пивні дріжджі, дробина пивна).

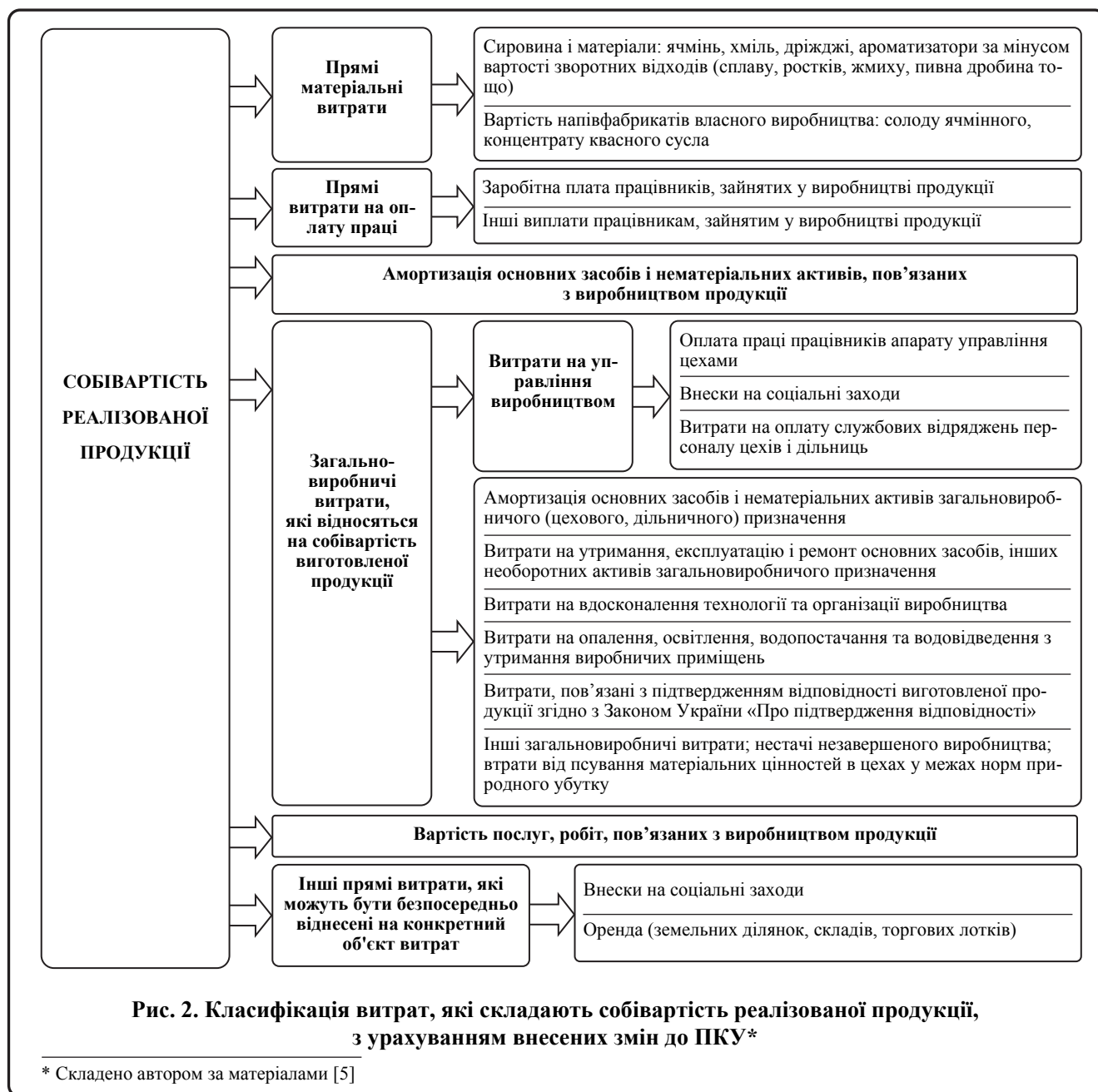
Облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюють у певній послідовності:

1) організація аналітичного обліку за статтями витрат, їх розподіл на виробництво продукції відповідно до об'єктів обліку (видів продукції, центрів витрат);

2) операції з визначення загальної собівартості продукції та собівартості одиниці продукції.

Вибір методів обліку витрат визначається насамперед особливостями технологічного процесу виробництва пива та безалкогольної продукції і тривалістю виробничого циклу; номенклатурою та складністю продукції, що виробляється; наявністю незавершеного виробництва; організаційною структурою управління виробництвом. На підприємствах харчової промисловості найпоширеніші методи калькулювання собівартості продукції наведено в табл. 3, яка складена автором за матеріалами [6, с. 23–29].

Кожен метод має як переваги, так і недоліки, тому підприємствам потрібно самостійно обґрунтовувати вибір того чи іншого методу калькулювання, який найбільше підходить для обліку витрат та визначення собівартості виготовленої продукції. На пивоварних підприємствах поширеним є *попередільний метод*.



Таблиця 3

МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТІСТІ ПРОДУКЦІЇ, ПОШИРЕНІ В ХАРЧОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

№ з/п	Метод калькулювання	Характеристика методу
1	<i>Нормативний</i>	Облік витрат здійснюють відповідно до встановлених нормативів; собівартість продукції калькують на стадії планування виробництва
2	<i>Попередільний</i>	Використовують при масовому виробництві однорідної продукції; витрати на одиницю продукції визначають як співвідношення загальної суми витрат до загальної кількості виготовленої продукції
3	<i>Фактичний</i>	Визначають суму фактично понесених витрат
4	<i>Змішаний</i>	Прямі витрати на виготовлення продукції обліковують за даними фактично понесених витрат; накладні витрати визначають відповідно до коефіцієнта розподілу



Продукцію отримують внаслідок послідовної переробки вихідної сировини за окремими стадіями (переділами) на безперервній основі: пророщування ячменю, виготовлення солоду ячмінного, приготування пивного сусла, бродіння «молодого пива», фільтрація, розлив готової продукції в тару. Для обліку витрат на виготовлення окремого виду однакової продукції беруть до уваги однакову вартість кожної одиниці продукції (наприклад, виготовлення пива «Жигулівське»). Собівартість продукції визначають діленням усіх витрат виробництва, понесених на підприємстві протягом звітної періоду, на загальну кількість готової продукції, виготовленої протягом цього звітної періоду.

Розрізняють два варіанти методу:

**1) напівфабрикатний** (технологічний процес складається з кількох стадій (фаз) технологічного процесу, наприкінці кожної стадії отримують напівфабрикат, собівартість якого калькують: приготування квасного сусла; бродіння сусла; купажування сусла);

**2) безнапівфабрикатний** (від першої до останньої операції технологічний процес є єдиним цілим: виробництво мінеральної води).

Основою для виготовлення пива та безалкогольної продукції є ячмінь, солод ячмінний, хміль, дріжджі, цукор, ароматизатори, вода та інші інгредієнти. Причому сировина та матеріали прямо пропорційно відносяться на кожен вид продукції і формують статтю калькулювання «Сировина та матеріали». Облік сировини та матеріалів, які відпускають у виробництво, здійснюють як у натуральних (тоннах, декалітрах), так і у вартісних показниках (грн).

Відпуск сировини та матеріалів у виробництво відображують таким записом:

**1. Д-т 23.1** «Виробництво пива»

**К-т 201.1** «Сировина і матеріали» (солод, ячмінь, хміль, дріжджі, ферменти).

**2. Д-т 23.2** «Виробництво напоїв, лимонаду»

**К-т 201.2** «Сировина і матеріали» (ароматизатори для виготовлення напоїв, композиції для виготовлення лимонаду тощо).

**3. Д-т 23.3** «Виробництво мінеральної води»

**К-т 201.3** «Сировина та матеріали» (вода, ферменти тощо).

До напівфабрикатів власного виробництва належать солод ячмінний, який за виробничою собівартістю з солодовні передають до варильного цеху для

виготовлення пивного сусла. В обліку операцію відображують так:

**Д-т 201.1** «Сировина і матеріали»

**К-т 25** «Напівфабрикати».

Відходи власного виробництва пивоварними підприємствами можна використовувати у подальшому виробництві або реалізовувати. До них належать сплав та ростки ячменю (можуть бути використані у виробництві солоду); солодові паростки, дробина пивна, вуглекислота, відходи пивних дріжджів (як правило, використовують для виготовлення пива); жмих (використовують при виготовленні концентрату квасного сусла). Ціну реалізації відходів визначає кожне підприємство індивідуально, їх вартість відображують на балансових рахунках обліку матеріальних цінностей та на рахунках реалізації покупцям і замовникам.

В обліку здійснюють такі записи:

♦ *передано з виробництва дробину пивну, сплав та дріжджі:*

**Д-т 209** «Інші матеріали»

**К-т 23.0** «Виробництво солоду»;

♦ *відображено собівартість реалізованих дріжджів та сплаву:*

**Д-т 901** «Собівартість реалізованої готової продукції»

**К-т 209** «Інші матеріали».

Допоміжні матеріали на технологічні цілі, які включають до собівартості продукції за їх первинною вартістю і списують за нормами на виробництво як матеріали (кронепробки, етикетки, наклейки, термоплівка, вода і миючі засоби для тари тощо), формують статтю калькулювання витрат «Допоміжні матеріали на технологічні цілі». Списання їх на витрати здійснюють записом:

**Д-т 23.2** «Виробництво напоїв, лимонаду»

**К-т 201.2** «Сировина і матеріали».

Електроенергію, паливо та енергію, що використовують на технологічні цілі, відносять до собівартості виготовленої продукції та розподіляють за видами продукції відповідно до встановлених норм і нормативів.

У процесі виробництва продукції може виникати брак, що призводить до втрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів. Статтю калькуляції «Втрати від браку» формують витрати на усунення браку, вартість остаточно забракованої продукції і напівфабрикатів через технологічні причини та вартість мате-

ріалів, які було зіпсовано під час налагодження устаткування. Облік операцій браку здійснюють на рахунку 24 «Брак у виробництві», де відображують кількість і собівартість забракованої продукції, вартість понесених втрат від браку та браку за ціною використання.

Протягом звітної періоду на рахунках доходів і витрат накопичують інформацію за кожним видом продукції. Наприкінці звітної періоду підприємства закривають рахунки доходів та витрат на рахунки фінансових результатів. Згідно з п. 138.4 ПКУ витрати, які формують собівартість реалізованих продукції, визнаються витратами того звітної періоду, в якому визнані доходи від реалізації цієї продукції.

Обсяг реалізованої продукції оцінюють за двома показниками:

- фактичною собівартістю реалізованої продукції;
- вартістю її продажу.

Порядок визначення прибутку від реалізації продукції розглянемо на прикладі.

ТОВ «Пивовар» виробляє та реалізує пиво та безалкогольну продукцію (в асортименті). Показники діяльності товариства за II квартал 2011р. наведено нижче:

✓ реалізовано продукції за II квартал:

Назва продукції	Сума, грн	Кількість, л
Пиво	584 000	79 650
Квас	260 000	51 200
Лимонад	152 000	25 780

✓ витрати, понесені на виготовлення продукції, наведено в табл. 4.

Таблиця 4

**ВИЗНАЧЕННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТІСТІ ПРОДУКЦІЇ**

грн

Вид продукції	Прямі витрати				Загальновиробничі витрати, що включаються до собівартості		Виробнича собівартість продукції		Виробнича собівартість одиниці продукції	
	матеріальні	на оплату праці	інші прямі	разом	пропорційно до матеріальних витрат	пропорційно до витрат на оплату праці	ЗВВ, розподілені пропорційно до матеріальних витрат	ЗВВ, розподілені пропорційно до витрат на оплату праці	з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно до матеріальних витрат	з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно до витрат на оплату праці
1	2	3	4	5	6*	7**	8***	9****	10*****	11
Пиво	70 500	45 600	101 250	217 350	169 200	162 497	386 550	379 847	4,60	4,52
Квас	25 000	17 000	38 000	80 000	60 000	60 580	140 000	140 580	3,78	3,80
Лимонад	12 000	9 800	23 000	44 800	28 800	34 923	73 600	79 723	2,03	2,20
<b>Р а з о м</b>	107 500	72 400	162 250	342 150	258 000	258 000	600 150	600 150	×	×

\* Розраховано як добуток нормативу розподілу пропорційно до матеріальних витрат на значення гр. 2 (70 500 · 2,4 = 169 200 грн).

\*\* Розраховано як добуток нормативу розподілу пропорційно до прямих витрат на оплату праці на значення графі 3 (45 600 · 3,6 = 162 497 грн).

\*\*\* Сума гр. 5 і гр. 6.

\*\*\*\* Сума гр. 5 і гр. 7.

\*\*\*\*\* 386 550 : 84 032 = 4,60 грн.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (ЗВВ) становили 131 700 грн. Кількість виготовленої продукції: пива – 84 032 л; квасу – 37 000 л; лимонаду – 36 230 л.

Підприємствам надано можливість самостійно вибирати базу розподілу загальновиробничих витрат для визначення нормативу (коефіцієнта) витрат на одиницю об'єкта калькулювання.

**Норматив розподілених загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу = Фактична сума розподілених загальновиробничих витрат / Величина бази розподілу за звітний період [7; 8].**

У табл. 4 наведено приклад розподілу загальновиробничих витрат пропорційно до:

- а) матеріальних витрат – 258 000 : 107 500 = 2,4;
- б) витрат на оплату праці – 258 000 : 72 400 = 3,6.

Суму загальноновиробничих витрат, яка належить до складу виробничої собівартості окремого виду продукції, визначають множенням нормативу на величину баз відпо-

відних об'єктів розподілу.

Розрахунок суми прибутку від реалізації продукції наведено в табл. 5.

Таблиця 5

**ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ**

грн

Виробнича собівартість одиниці продукції		Кількість реалізованої продукції	Виробнича собівартість реалізованої продукції		Нерозподілені ЗВВ і наднормативні виробничі витрати	Собівартість реалізованої продукції		Собівартість реалізації одиниці продукції		Виручка від реалізації продукції	Прибуток від реалізації продукції	
з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно матеріальним витратам	з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно витратам на оплату праці		з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно до матеріальних витрат	з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно до витрат на оплату праці		з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно до матеріальних витрат	з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно до витрат на оплату праці	з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно до витрат на оплату праці	з урахуванням ЗВВ, розподілених пропорційно до витрат на оплату праці			
1	2	3	4	5	6	7*	8	9**	10	11	12***	13
4,6	4,52	79 650	366 390,00	360 039,42	35 520	401 910,00	395 559,42	5,05	4,97	584 000,00	182 090,00	188 440,58
3,78	3,80	51 200	193 536,00	194 532,48	63 700	257 236,00	258 232,48	5,02	5,04	260 000,00	2 764,00	1 767,52
2,03	2,20	25 780	52 333,40	56 727,85	32 480	84 813,40	89 207,85	3,29	3,46	152 000,00	67 186,60	62 792,15
×	×	×	612 259,40	611 299,75	131 700	743 959,40	742 999,75	×	×	996 000,00	252 040,60	253 000,25

\* Гр. 4 + гр. 6 (366 390,00 + 35 520 = 401 910,00 грн).

\*\* Гр. 7 : гр. 3 (401 910,00 : 79 650 = 5,05 грн).

\*\*\* Гр. 11 – гр. 7 (584 000,00 – 401 910,00 = 182 090,00 грн).

Отже, собівартість кожного виду продукції може істотно відрізнитися залежно від обраної підприємством бази розподілу загальноновиробничих витрат. Тому важливо правильно вибрати базу з урахуванням таких умов [6, с. 60]:

➤ слід відображувати зв'язок між накладними витратами і причинами, які впливають на них;

➤ за базу варто прийняти характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільше впливатиме на величину накладних витрат.

**ВИСНОВКИ**

Ураховуючи технологічні особливості діяльності підприємств пивоварної промисловості, доцільно було б здійснювати облік доходів та витрат за кожним видом продукції, для кожного цеху (внутрішньогосподарського підрозділу), для чого в статті запропоновано відповідні субрахунки.

Детальна класифікація статей обліку виробничих витрат створить умови суб'єктам господарювання для аналізу порядку формування собівартості продукції, визначення витрат у розрізі кожного виду продукції, вдосконалення механізму розподілу загальноновиробничих витрат.

Це дасть змогу власникам оцінювати реальну картину прибутковості того чи іншого виду продукції, проаналізувати, яка продукція є прибутковою, а яка збитковою, приймати обґрунтовані управлінські рішення.



ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2756-VI.
2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, із змінами і доповненнями.
3. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, із змінами і доповненнями.
4. **Гура Н.** Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 22–26.
5. **Про внесення** змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України від 07.07.2011 р. № 3609-VI.
6. **Чернелевський Л.М.** Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості [навч. посіб.] / Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча. – К., 2005 – 364 с.
7. **Себестоимость:** от калькуляции до декларации. – Спецвыпуск // Бухгалтерия. – 2011, 22 авг. – № 34 (969).
8. **Калькулювання** собівартості. – Спецвипуск // Податки та бухгалтерський облік. – 2010, 26 липня. – № 7 (187).

Раскрыты особенности формирования доходов и расходов, а также определения финансового результата на предприятиях пивоваренной отрасли на основе исследований особенностей их деятельности. Предложено усовершенствование учета путем конкретизации субсчетов отражения доходов и расходов по видам продукции, определения себестоимости реализации продукции с учетом требований Налогового кодекса Украины и положений (стандартов) бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** доход, себестоимость, расходы, прибыль от реализации продукции пивоваренных предприятий.

Peculiarities of income, expenses and financial results to determine brewing enterprises are described in this article based on the research of their activities. It is proposed to improve the accounting by specifying sub-accounts of income and expenses by product types, to determine prime costs of produce sales according to the Tax Code of Ukraine and Regulations (standards) of accounting.



Редакція журналу  
запрошує до співпраці  
на договірній основі  
фахівців у галузі  
бухгалтерського  
обліку, аудиту, фінансів,  
оподаткування, права  
та зовнішньоекономічної  
діяльності

Тел: 492-25-19,  
451-73-79  
з 10:00 до 17:00  
(понеділок – п'ятниця)  
Email:  
wirt.ukr@gmail.com

