

УДК 657.44:663.4
JEL M 41

І. Склярчук, канд. екон. наук, асист.
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ ПІВОВАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Розкрито особливості формування прибутку на підприємствах пивоварної промисловості з урахуванням специфіки виробничого процесу та особливостей діяльності. Побудовано облікову модель використання прибутку на основі запропонованих субрахунків та наведено приклад їх застосування.

Ключові слова: облік, доходи, витрати, напівфабрикати, прибуток, розподіл та використання прибутку, облікова модель.

Постановка проблеми. Прибуток є основним критерієм ефективності господарської діяльності суб'єктів господарювання, від величини отриманого оподаткованого прибутку залежить сума надходжень до бюджету у вигляді податку на прибуток підприємства. Порядок формування прибутку залежить значною мірою від специфіки процесу виробництва та виду діяльності.

Пивоварна промисловість характеризується особливостями технологічних процесів для різних видів продукції, спрямуванням на задоволення потреб населення, при цьому прибутковість підприємств знижується протягом останніх років (у 2011 р. кількість прибуткових підприємств – 46,2%; збиткових – 53,8%). Окремі види продукції пивоварних підприємств чи її асортиментні позиції характеризуються низькою рентабельністю або збитковістю. Тому доцільним є дослідження доходів та витрат як визначальних складових визначення прибутку в розрізі видів економічної діяльності та удосконалення організаційно-методичних засад обліку формування та використання прибутку для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо вибору альтернативних варіантів виготовлення продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню економічної сутності прибутку, теоретичних і практичних засад його обліку, у тому числі на підприємствах різних видів економічної діяльності, присвячено праці відомих науковців, серед яких: В. Базилевич, Н. Гура, І. Дрозд, Л. Ловінська, О. Малишкін, Н. Ткаченко, В. Швець, В. Шевчук, Ф. Ярошенко. Але процес вдосконалення ще триває, що потребує подальших наукових досліджень.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Існує необхідність комплексного дослідження питань обліково-аналітичного забезпечення формування прибутку в розрізі видів та асортиментних груп продукції з виокремленням особливостей впливу специфіки виробничого процесу пивоварних підприємств на формування величини прибутку і побудовою облікових моделей використання прибутку. Прийняття Податкового кодексу України стало визначальним кроком реформування законодавчої бази в частині зближення методик визначення бухгалтерського та податкового прибутку, усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між податковим законодавством та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Мета статті – узагальнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку формування та використання прибутку підприємств на прикладі пивоварної промисловості для забезпечення фінансової стабільності в країні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прибуток в бухгалтерському обліку визначається поетапно, шляхом послідовного порівняння доходів і витрат від усіх видів господарської діяльності і включає визначення [1; 3; 8; 10]:

- фінансового результату від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- фінансового результату від операційної діяльності;
- фінансового результату від усіх видів діяльності (включаючи фінансову діяльність) до оподаткування;
- фінансового результату після оподаткування;
- чистого прибутку (збитку).

Основною складовою прибутку виробничого підприємства є, як правило, прибуток від реалізації виготовленої продукції (робіт, послуг). Крім того, підприємства можуть здійснювати продаж інших матеріальних цінностей, продукції та послуг допоміжного виробництва, а також отримувати доходи/збитки, які збільшують/зменшують розмір прибутку від інвестиційної та фінансової діяльності.

Доходи і витрати в бухгалтерському обліку відображаються на відповідних бухгалтерських рахунках. Підприємства пивоварної промисловості використовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [10], тому дохід від реалізації продукції обліковують на субрахунок 701 "Дохід від реалізації продукції". За кредитом субрахунку 701 відображається дохід від реалізації продукції (пива, солоду, безалкогольних напоїв, іншої продукції), а за дебетом цього рахунку відображається належна до сплати сума непрямих податків, що належить сплатити з доходу (податку на додану вартість, акцизного податку). Узагальнення інформації про собівартість готової продукції здійснюється на субрахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції". За дебетом субрахунку 901 відображається виробнича собівартість реалізованої продукції. В кінці звітного періоду заключним записом сума фактичної собівартості реалізованої готової продукції списується з кредиту субрахунку 901 на субрахунок 791 "Результат операційної діяльності".

Визначення собівартості та облік витрат на виробництво продукції підприємств пивоварної промисловості здійснюється в розрізі наступних видів продукції: солод пивоварний; пиво (в розрізі видів та сортів, за видами фасування); безалкогольні напої; квас; мінеральна вода (за видами); концентрат квасного суслу та безалкогольних напоїв; інша продукція з відходів виробництва (вуглекислота, пивні дріжджі, дробина пивна).

Собівартість продукції визначається із розрахунку затрат за статтями калькуляції. Формування собівартості продукції здійснюють відповідно до рецептур виготовлення продукції з урахуванням технологічних вимог, стандартів та розрахунків за кожним видом і сортом продукції [2].

При виборі методу обліку витрат, вагомого значення має врахування особливостей технологічного процесу виробництва пива та безалкогольної продукції, до яких належать: тривалість виробничого циклу; номенклатура та складність продукції, що виробляється; наявність незавершеного виробництва; організаційна структура управління виробництвом.

Поширеним на підприємствах пивоварної промисловості є попередільний метод. Розрізняють два варіанти попередільного методу:

- напівфабрикатний – технологічний процес складається з декількох стадій технологічного процесу, наприкінці кожної стадії отримується напівфабрикат, собівартість якого калькулюється (виробництво солоду, приготування квасного суслу; бродіння суслу; купажування суслу);

- безнапівфабрикатний – від першої до останньої операції технологічний процес є єдиним цілим (виробництво мінеральної води).

Продукція отримується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини за окремими стадіями (переділами) на безперервній основі:

- пророщування ячменю;
- виготовлення солоду ячмінного;
- приготування пивного суслу;
- бродіння "молодого пива";
- фільтрація;
- розлив готової продукції в тару.

До напівфабрикатів власного виробництва належить продукція, яка в процесі її виготовлення не пройшла всіх стадій виробництва відповідно до норм технологічного процесу, але для конкретної стадії виробничого процесу є закінченою продукцією. Сюди належить солод ячмінний, який за виробничою собівартістю з соло-

довні передається до варильного цеху для виготовлення пивного суслу.

Облік напівфабрикатів власного виробництва здійснюється за певними їх групами у разі подальшої передачі у виробництво чи реалізації покупцям як готової продукції. Для визначення ціни реалізації напівфабрикатів як готової продукції або визначення собівартості готової продукції за результатами інвентаризації незавершеного виробництва здійснюють оцінку напівфабрикатів.

На пивоварних підприємствах напівфабрикати обліковуються як окрема одиниця обліку витрат, які включаються до нормативів незавершеного виробництва та оцінюються за [13, с. 142; 7]:

- плановою виробничою собівартістю;
- плановими прямими витратами;
- собівартістю сировини та матеріалів, придбаних напівфабрикатів.

Для визначення собівартості напівфабрикатів використовують нормативний метод, що передбачає включення прямих та розподілених постійних і змінних загальногосподарських витрат.

Прямі витрати формують виробничу собівартість напівфабрикатів згідно з встановленими нормами та нормативами на підставі технології виробничого процесу. Калькуляцію виробничої собівартості напівфабрикату (солоду ячмінного) подано в табл. 1.

Таблиця 1. Калькуляція виробничої собівартості солоду (на 100 кг)

№ з/п	Стаття витрат	Вартість, грн.
1.	ячмінь	2500,00
2.	вода	1360,00
3.	заробітна плата	3000,00
4.	єдиний соціальний внесок	900,00
5.	загальногосподарські витрати:	
	– змінні	1200,00
	– постійні розподілені	650,00
	Виробнича собівартість солоду пивоварного	6610,00

* Джерело: розраховано на умовному прикладі за даними пивоварних підприємств.

Нормативи загальногосподарських витрат розраховуються у процентах як співвідношення планової суми загальногосподарських витрат (затверджених у кошторисі) та планової суми бази розподілу загальногосподарських витрат за певний період. У високоавтоматизованому виробництві базою розподілу може бути виробнича потужність устаткування та обладнання.

Для розрахунку виробничої собівартості напівфабрикатів пропонується здійснювати поділ загальногосподарських витрат на змінні та постійні, а не застосовувати загальну норму їх розподілу. Це надаватиме можливість проведення аналізу фактично понесених витрат і достовірної оцінки напівфабрикатів та готової продукції.

Таблиця 2. Відображення операцій з реалізації напівфабрикатів на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1.	Виготовлено солод для реалізації покупцям	25.1	23.5	1200,00
2.	Передано на склад № 1 солод для реалізації	26.5	25.1	1200,00
3.	Реалізовано солод покупцям, відображено дохід від реалізації	361	701.5	1800,00
4.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701.5	641	300,00
5.	Списано собівартість реалізованого солоду	901.5	26.5	1200,00
6.	Списано нерозподілені постійні загальногосподарські витрати	901.5	91	230,00
7.	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації солоду	701.5	791	1600,00
8.	Списано на фінансовий результат собівартість солоду	791	901.5	1200,00
9.	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	620,00
10.	Списано на фінансовий результат інші операційні витрати	791	94	340,00
11.	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93	850,00
12.	Закрито сальдо по рахунку 79 "Фінансові результати", визначено фінансовий результат – прибуток	791	441	4200,00

* Джерело: складено автором на умовному прикладі за даними пивоварних підприємств.

Частина напівфабрикатів може реалізовуватись покупцям за відпускними цінами, які визначаються, виходячи з нормативної виробничої собівартості напівфабрикату з урахуванням адміністративних витрат, інших операційних витрат та попиту на ринку. Адміністративні

та інші операційні витрати в бухгалтерському обліку відображаються у складі витрат звітного періоду. Інформація про напівфабрикати, які реалізуються покупцям як готова продукція, відображається на рахунку 25 "Напівфабрикати". Аналітичний облік напівфабрикатів здійснюється за певними їх групами у разі подальшої передачі у виробництво чи реалізації покупцям як готової продукції.

снюють за видами напівфабрикатів та місцями їх зберігання. Кореспонденцію рахунків з обліку операцій з реалізації напівфабрикатів подано в табл.2.

При безнапівфабрикатному методі облік здійснюється за загальноприйнятою методикою обліку витрат на виготовлення та реалізацію продукції.

В процесі виготовлення продукції отримуються відходи, що можуть використовуватися у подальшому виробництві або реалізовуватися. До них належать сплави та ростки ячменю (можуть бути використані у виробництві солоду); солодові паростки, дробина пивна, відходи пивних дріжджів (як правило, використовуються для виготовлення пива); жмих (використовується при виготовленні концентрату квасного суслу).

Окремою статтею калькуляції собівартості продукції є зворотні відходи, які використовують у виробництві продукції. Відповідно до Методичних рекомендацій [6], до зворотних відходів належать залишки сировини та матеріалів, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, що можуть бути використані у виробництві продукції, шляхом їх повної або часткової переробки. Підприємства самостійно встановлюють перелік видів відходів, які відносяться до зворотніх, а які до безповоротних.

Зворотні відходи, які використовуються у виробництві, належать до запасів та обліковуються відповідно до норм П(С)БО 9 "Запаси" [11]. Оцінка зворотних відходів здійснюється за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

У п.329 Методичних рекомендацій [6], пропонується відходи оцінювати за:

- ціною можливого використання, яка знижена на ціну вихідної матеріальної сировини у разі використання відходів у виробництві;
- повною ціною вихідної матеріальної сировини, якщо зворотні відходи реалізуються;
- справедливою вартістю відходів – вартістю матеріалів, які можливо оцінити за ринковою вартістю.

На підприємствах зворотні відходи, які використовуються у виробництві основної продукції, обліковуються за методикою виробничих запасів на рахунку 20 "Виробничі запаси". Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" [12] вартість сировини та матеріалів, які складають виробничу собівартість продукції, зменшується на вартість зворотних відходів, тому оприбутковуються зворотні відходи за дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси" з кредиту рахунку 23 "Виробництво". Відходи, призначені для реалізації покупцям та замовникам, оприбутковуються з основного чи допоміжного виробництва за дебетом субрахунку 209 "Інші матеріали". Ціна реалізації відходів визначається кожним підприємством індивідуально, їх вартість відображається на балансових рахунках обліку матеріальних цінностей та на рахунках реалізації покупцям та замовникам.

З метою зниження собівартості продукції шляхом комплексної переробки сировини та матеріалів, що включає повну або часткову переробку відходів виробництва та покращення процесу управління відходами, пропонується облік відходів здійснювати на окремому рахунку 29 класу 2 "Відходи виробничого процесу".

Аналітичний облік відходів пропонується здійснювати в кількісному та вартісному виразі за центрами їх виникнення в розрізі матеріалів та продукції виробництва за наступними субрахунками:

- 29.1 "Зворотні відходи виробничого процесу основного виробництва";
- 29.2 "Зворотні відходи виробничого процесу допоміжного виробництва";

- 29.3 "Безповоротні відходи виробничого процесу основного виробництва";

- 29.4 "Безповоротні відходи виробничого процесу допоміжного виробництва".

За дебетом рахунку 29 буде здійснюватись відображення надходження відходів з основного чи допоміжного виробництва, а за кредитом – їх списання для подальшої переробки у виробничому процесі або для їх реалізації чи утилізації. Це забезпечуватиме постійний контроль за величиною та джерелами отримання відходів. У разі зростання величини відходів мають бути вжиті заходи для встановлення причин збільшення відходів, перегляду особливостей технології виготовлення продукції, технічного забезпечення виробничого процесу та прийняття ефективних управлінських рішень щодо зменшення собівартості продукції.

Допоміжні матеріали на технологічні цілі виробництва включаються до собівартості продукції за їх первинною вартістю і списуються за нормами на виробництво як матеріали. Списання їх на витрати здійснюється записом:

Д-т 23.2 "Виробництво напоїв, лимонаду" К-т 201.2 "Сировина і допоміжні матеріали" або інший субрахунок рахунку 23.

Електроенергія, паливо та енергія, що використовуються на технологічні цілі, відносяться до собівартості виготовленої продукції та розподіляються за видами продукції відповідно до встановлених норм та нормативів.

В 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 матеріалів, які було зіпсовано під час налагодження устаткування. Облік браку здійснюється на рахунку 24 "Брак у виробництві", де відображаються кількість та собівартість забракованої продукції, вартість понесених втрат від браку та браку за ціною використання.

Калькулювання виробничої собівартості можна здійснювати із застосуванням коефіцієнта еквівалентності. Як правило, за еквівалент (базу) приймається вид продукції, якому присвоюється коефіцієнт одиниця, відповідно до якого присвоюються коефіцієнти іншим видам продукції, що характеризують їх відносну відмінність за витратами від базового виду продукції.

В кінці звітного періоду отримані доходи та витрати списуються на рахунок 79 "Фінансові результати". З дебету рахунку 79 "Фінансові результати" величину чистого прибутку списують у кредит субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений". При заповненні фінансової звітності здійснюється згорання залишку на субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" із залишком на субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді". Якщо на субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" наявне кредитове сальдо, то на цю суму підприємство має нерозподілений прибуток поточного року, який підлягає відображенню у рядку 1420 першого розділу пасиву форми № 1 фінансової звітності "Баланс (Звіт про фінансовий стан)".

Отриманий прибуток розподіляється між підприємством (використовується для його економічного і соціального розвитку), його власниками (є джерелом формування їх доходів) та державою (перерахування коштів у формі податків та зборів).

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" здійснюється облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) поточного та минулих періодів та

використаного в поточному році прибутку, але вважаємо, що його назва "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" не відповідає за призначенням інформації, яка на ньому відображається. Пояснюється це тим, що нерозподілений прибуток – це саме та частина чистого прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після часткового його розподілу (на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу) та використовується після здійснення зазначених вирахувань в цілях реінвестування. Існує невідповідність і у назвах субрахунків. Так, на субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" фактично відображається сума чистого прибутку звітного періоду, а не прибуток, який є нерозподіленим. Спірним є і твердження щодо ототожнення в бухгалтерському обліку розподіленого і використаного прибутку. Адже спочатку отриманий прибуток підлягає розподілу між власниками та державою, в частині сплати податку на прибуток, потім залишок величини прибутку підлягає розподілу на створення резервів та на виплату дивідендів, а вже використання передбачає зменшення величини прибутку. Прикладом таких невідповідностей та суперечностей є розподіл прибутку для створення фонду на виплату дивідендів.

Тому пропонується для достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності чітко розмежувати поняття чистого та нерозподіленого прибутку. Для цього пропонується внести зміни до Плану рахунків й

Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та назву рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" замінити на назву "Отриманий чистий прибуток (збиток)" з наступними субрахунками:

441 "Отриманий прибуток" – призначений для відображення величини отриманого чистого прибутку;

442 "Отриманий чистий збиток" – призначений для відображення величини отриманого чистого збитку;

443 "Прибуток для використання" – призначений для акумулювання запланованих сум використання прибутку;

444 "Прибуток, використаний у звітному періоді" – призначений для відображення фактично використаної суми прибутку;

445 "Нерозподілений прибуток" – частина величини чистого прибутку, що залишилась нерозподіленою.

На запропонованих субрахунках передбачається відображати операції з розподілу та використання прибутку звітного періоду, що надаватиме можливість накопичення даних та отримання достовірної інформації щодо операцій запланованого використання частини розподіленого прибутку та фактично використаного протягом наступного за звітним періодом отримання чистого прибутку. Відображення операцій з використанням запропонованих змін на рахунках обліку представлено в табл. 3.

Таблиця 3. Методика обліку використання отриманого чистого прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1.	Списано сальдо рахунку 79 "Фінансові результати", отримано прибуток	79	441	20000
2.	Частина отриманого чистого прибутку спрямовано для використання	441	443	15000
3.	Акумулювання запланованих сум використання прибутку на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу	443	444	15000
4.	Нараховано суму дивідендів, сформовано резервний капітал, погашено збитки минулих періодів	444	671, 43, 442	3000 7000 4000
5.	Відображення на рахунках нерозподіленого прибутку	441	445	5000
6.	Збільшено суму нерозподіленого прибутку на суму залишку невикористаного чистого прибутку	444	445	1000
7.	Виплачено суму дивідендів	671	311	3000

Застосування запропонованої моделі в обліковому процесі підприємства надаватиме можливість своєчасного отримання даних про використану частину чистого прибутку та внутрішнього контролю за його раціональним використанням.

Висновки. Таким чином, особливості формування та обліку прибутку залежать від специфіки діяльності, зокрема в пивоварних підприємств впливають: особливості технологічного процесу виробництва пива та безалкогольної продукції, тривалість виробничого циклу; номенклатура та складність продукції, що виробляється; наявність незавершеного виробництва; організаційна структура управління виробництвом. Розкрито особ-

ливості калькулювання і обліку зворотніх відходів, запропоновано субрахунки для їх відображення.

Встановлено невідповідність використання рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" за його призначенням відповідно до діючого Плану рахунків. Запропоновано для отримання достовірної інформації про отриманий чистий та нерозподілений прибуток назву рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" замінити на назву 44 "Отриманий чистий прибуток (збиток)" з відповідними субрахунками. Визначено порядок відображення операцій на запропонованих субрахунках та побудовано облікову модель розподілу та використання отриманого чистого прибутку підприємства.

Облікову модель розподілу та використання отриманого чистого прибутку з урахуванням внесених змін запропоновано на рис. 1.

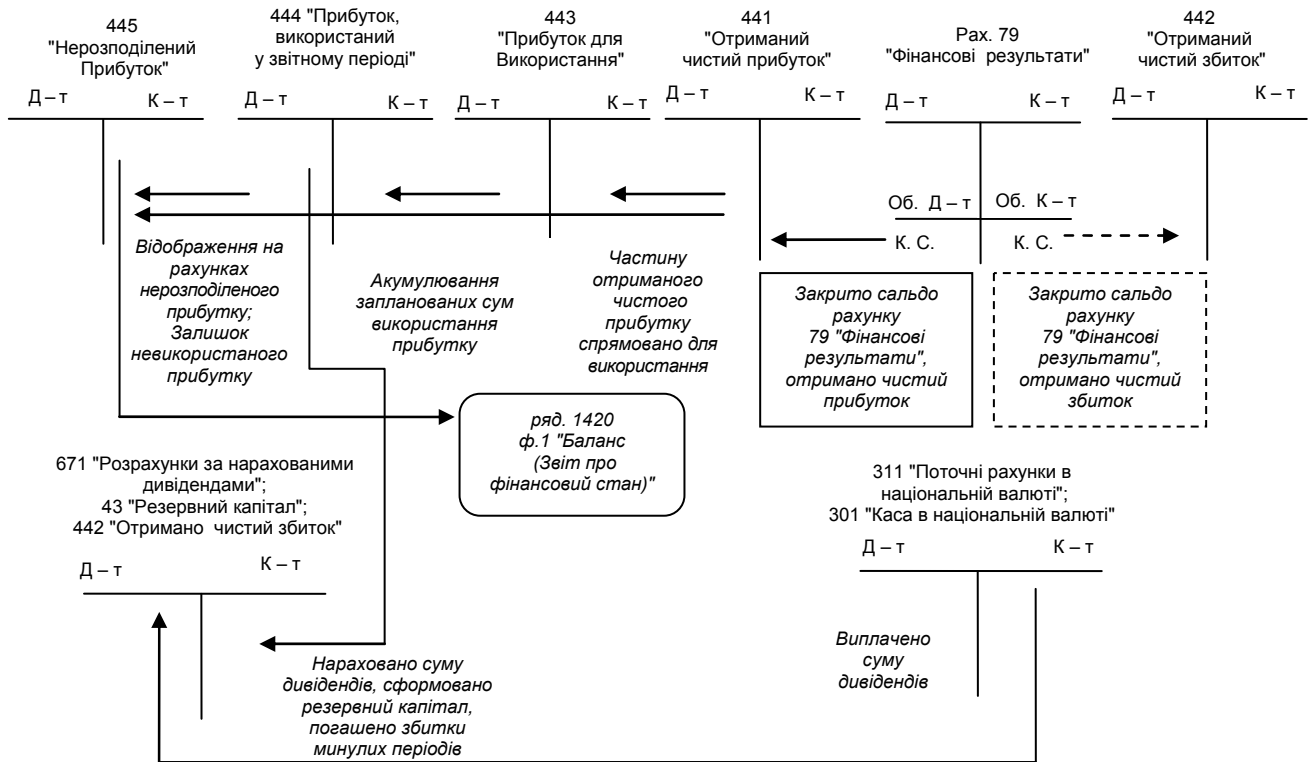


Рис. 1 Облікова модель розподілу та використання отриманого чистого прибутку підприємства

* Джерело: розроблено автором.

Список використаної літератури:

1. Базилевич В.Д. Ринкова економіка: основні поняття і категорії: [навч. посіб.] / В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич. – К.: Знання, 2006. – 263 с.
2. Гура Н., Склярчук І. Проблеми формування собівартості та порядок її відображення в податковій звітності / Н.Гура, І. Склярчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 11- С. 6 – 13.
3. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: у 2 т./ за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. К.: ДННУ "Акад.фін.управління", 2010, Т – 2. – 336 с.
4. Ловінська Л., Маркевич О. Податкові різниці: готуємось визначати з січня / Л.Ловінська, О. Маркевич // Незалежний аудитор. – 2012. – № 11. – С. 45-49.
5. Малишкін О. Облік податку на прибуток: бухгалтерський чи податковий? / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит № 3. – 2008. – с.43-48.
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 року № 373 зі змінами та доповненнями.
7. Налог на прибыль по-новому (спецвыпуск) // Дебет-Кредит. – 2012. – № 2-3. – 287 с.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua/laws/show/945009.
9. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства: [монографія] / [Н.В. Болдуєв, О.В. Болдуєва, Т.П. Мака-

- ренко, Г.В. Власик, О.В. Клименко]; за ред. Н.В. Болдуєва; Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2010. – 164 с.
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 в редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 (зі змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
13. Собівартість і ціна у плануванні, обліку та оподаткуванні [текст]: збірник систематизованого законодавства / уклад. В.Т. Батіщев, С.М. Дробоття; засновн. ЗАТ "ХК "Бліц-Інформ". – Вип. 7. – К.: Бліц-Інформ, 2008. – 224 с.
14. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [підручник] / Н. М. Ткаченко. – 5-е вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2011. – 976 с.
15. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / В.Г. Швець. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.

Надійшла до редакції 20.10.13

И. Склярчук, канд. экон. наук, ассист. КНУ имени Тараса Шевченко, Киев

УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ ПИВОВАРЕННОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Раскрыто особенности формирования прибыли на предприятиях пивоваренной промышленности с учетом специфики производственного процесса и особенностей деятельности. Построена учетная модель использования прибыли на основе предложенных субсчетов и приведен пример их применения.

Ключевые слова: учет, доходы, расходы, полуфабрикаты, прибыль, распределение и использование прибыли, учетная модель.

I. Sklyaruk, PhD in Economics, Assistant
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv

IMPROVEMENTS IN ACCOUNTING OF BREWERIES' PROFIT

The peculiarities of formation of the profit of breweries, taking into account the specifics of the production process and business peculiarities were identified. There were found out the specificity of calculation of the expenses, considering the norms of the technological process, the duration of the operating cycle and the specifics of the production of beer and non-alcoholic products, which determine the methodology of formation of the prime price of the products and the price of its sale. The expediency of using the method for phases (with semi-ready and not semi-ready option) method of calculation of the semi-finished products of own production there was proved. The irrelevance of using Account 44 "Undistributed profit (uncovered loss)" according to its purpose under the current Plan of accounts is shown. The model of using the profit based on the proposed sub-accounts was built and the example of their use was shown.

Keywords: accounting, revenue, expenses, semi-finished products, profit, distribution and use of the profit, accounting model.

УДК 338.46: 339.56
JEL F 13

А. Старостіна, д-р екон. наук, проф.,
І. Проценко, асп.
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

ОСНОВНІ ФАКТОРИ ТРАНСФОРМАЦІЇ МІЖНАРОДНОГО РИНКУ ПОСЛУГ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ СВІТОВОГО ГОСПОДАРСТВА

Визначено передумови трансформації світового ринку послуг в сучасних умовах розвитку глобалізації. Виокремлено основні фактори трансформації міжнародного ринку послуг на сучасному етапі розвитку світового господарства. Досліджено ступінь впливу світового ринку послуг на зростання продуктивності економіки. Проаналізовано особливості нарощення експортного потенціалу країн, що розвиваються у міжнародній торгівлі послугами. Визначено характерні риси предметної структури сучасного світового ринку послуг.

Ключові слова: послуги; фактори; трансформація; лібералізація; конкурентоспроможність.

Постановка проблеми. Макроекономічні закономірності структурних змін в узагальненому вигляді включають ряд зрушень в національних економічних системах і світовій економіці, взагалі. Різко скорочується частка і роль галузей матеріального виробництва як у валовому внутрішньому продукті, так і в структурі зайнятості населення. Відбувається зростання продуктивності праці в промисловості, що зумовлює скорочення чисельності зайнятих у галузях матеріального виробництва. Відбувається зсув на користь сектору послуг, разом зі зростанням рівня життя змінюється структура виробничого та особистого споживання. Головною причиною стрімкого розвитку сфери послуг в сучасних економічних реаліях є глибокі перетворення в системі суспільних потреб: ускладнення техніки, технологій, структури виробництва, зростання життєвого рівня населення та його соціальної активності, підвищення освітнього і культурного рівня людей. Ці тенденції універсальні і властиві всім країнам, але реалізуються вони в міру становлення та розвитку внутрішніх передумов, що знаходяться в прямій залежності від рівня економічного розвитку країни, в результаті чого, формуються особливості розвитку світового ринку послуг, як за предметною складовою, так і національною ознакою, що і визначає актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. З огляду на зростання ролі сфери послуг у світовій економіці, проблемам її становлення та розвитку присвячені праці закордонних та вітчизняних науковців, серед яких: Ф.Котлер, М. Портер, Б. Рендер, Брю Стенлі Л., К. Хаксевер, А. Булатов, Н. Даниленко, Р.О. Заблоцька, О.Каніщенко, Ю.Коваленко, О.П. Киреева, В. Козик, А. Мазаракі, Ю. Макогон, В. Мочерний, А.П.Румянцев, О.А. Старостіна, Т.Циганкова, А.С. Філіпенко, П. Шимко, О.І. Шнирков.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Зважаючи на численні дослідження питань розвитку світового ринку послуг, водночас слід відзначити, що з огляду на динамізм та особливості функціонування даної сфери, питання визначення факторів та тенденцій розвитку міжнародного ринку послуг залишаються актуальними і в контексті трансформаційних змін світогос-

подарських відносин. Проте, зважаючи на динамізм розвитку міжнародного ринку послуг, та недостатності висвітлення окреслених питань у сучасній науковій літературі, потребують особливої уваги виокремлення факторів його сучасної трансформації та визначення особливостей розвитку експортного потенціалу сфери послуг у країнах, що розвиваються.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення основних факторів трансформації міжнародного ринку послуг в сучасній економіці. Основними завданнями дослідження виступають: визначити передумови сучасної трансформації міжнародного ринку послуг; виявити основні фактори розвитку міжнародного ринку послуг в контексті сучасних тенденцій розвитку світового господарства; дослідити міру впливу міжнародної торгівлі послугами на продуктивність економіки; проаналізувати; визначити значення розвитку світового ринку послуг у зростанні конкурентоспроможності національних економік.

Виклад основного матеріалу. Однією з важливих сторін тривалої еволюції сфери послуг є залучення її галузей у систему світогосподарських зв'язків. Особливе значення для послуг мала політика лібералізації зовнішньоекономічних відносин, реалізована як у багатьох країнах, так і в рамках міжнародних економічних об'єднань і організацій, насамперед СОТ, ОЕСР, ЄС. Не менш сильним прискорювачем інтеграції послуг у світове господарське простір стала науково-технічна революція і в першу чергу стрімкий розвиток інформаційно-комунікаційних технологій. З позицій глобалізації сфери послуг принципове значення має делегалізація виробництва послуг, в результаті чого багато видів послуг відриваються від національного ґрунту, набуваючи здатності брати участь у торгових угодах на зовнішніх ринках. В результаті обміну нематеріальними цінностями зростають масштаби і прискорюється динаміка міжнародної дифузії наукових знань, передових технологій, виробничого досвіду, ефективних організаційно-управлінських моделей. Чималий внесок вносить міжнародний обмін послугами в гуманітарний прогрес: з поліпшенням умов доступу споживачів до високоякісних послуг сфер освіти, охорони здоров'я, культури і прове-