

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

*Т. Халевицька, Т. Знамеровська
Одеський державний аграрний університет*

Ключові слова: облік, реалізація, собівартість, дохід.

Key words: accounting, sale, cost, income.

The defining of the conceptions “the selling” and the cost of goods selling is analyzed. The necessity of amending the account according to the accounting standard 30 “Biological assets” is motivated.

Постановка проблеми. Відомо, що ринок на сільськогосподарську продукцію формується під впливом виробників і споживачів. Виробники виготовляють продукцію з урахуванням потреб споживачів, які у свою чергу оцінюють вироблені товари, приймають рішення, купувати їх, чи ні. Виробництво продукції зосереджується здебільшого на тому, щоб задовольнити споживачів у певному її обсязі, не допускаючи перенасичення й дефіциту в окремих видах товарів, тобто забезпечуючи пропорційність і планомірність розвитку відповідних галузей. Безумовно, у цьому важливо передбачати конкретну діяльність певного кола сільськогосподарських підприємств, виходячи з їхніх виробничих можливостей, наявності матеріально-технічних, фінансових та інших ресурсів. З огляду на це виникає проблема, за якими показниками характеризувати діяльність виробників і функціонування споживачів на ринку сільськогосподарської продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Необхідно звернути увагу на визначення поняття “реалізація”. Американський інститут бухгалтерів зазначає, що термін “реалізований” означає перетворення у гроші або у грошові вимоги [5].

Реалізованою є продукція (товари, роботи та послуги), продана на ринку споживачів. Обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – один із показників діяльності господарюючих суб'єктів. За економічним змістом фактичне значення реалізації продукції характеризує кінцевий результат роботи підприємства, виконання обов'язків перед споживачами, ступінь участі в задоволенні потреб ринку тощо.

П. Лайко та Ю. Ляшенко пропонують таке визначення: “Реалізація продукції — це кінцева стадія кругообігу засобів підприємства, яка вказує на завершення процесу виробництва й доведення продукції до споживача. Рух товарів і коштів створює основу економічних відносин між постачальниками, посередниками та покупцями. Для підприємства-виробника реалізація продукції є свідченням того, що вона за споживчими властивостями, якістю й асортиментом відповідає суспільному попиту й потребам покупців” [4].

Е. С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда стверджують, що реалізація — це відображення доходу, коли відбулися обмін або вибуття продукту. Тобто, коли товари й послуги повинні бути передані покупцеві або клієнту, зумовлюючи або одержання грошей, або право на одержання грошей чи інших активів [10].

Н. Бабченко стверджує, що реалізація — це невизначений акт, неодноразова операція. Це — процес, який розтягується у часі на тривалий термін. Процес реалізації охоплює велику кількість господарських операцій, пов'язаних із збутом і продажем продукції [1].

Під час відвантаження готової продукції, товарів підприємство визначає процес реалізації за принципом нарахування та відповідності. За принципом нарахування в момент відвантаження готова продукція (товари) вважається проданою, тому в обліку треба відобразити дохід (пасив), і на цю суму збільшити актив — дебіторську заборгованість.

Реалізація продукції окремого підприємства, як зазначає О. Бірюкова, — це, передусім, відчуження активів, що належать підприємству, завдяки їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [2].

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” та наказу Міністерства аграрної політики України “Про внесення змін до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу” від 03.12.2002 р. № 9 369, “Реалізація продукції (робіт, послуг) — це господарча операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає передачу права власності на

продукцію (роботи, послуги) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань. Для цілей оподаткування датою реалізації вважається дата передання права власності на зазначену продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами, незалежно від строків здійснення оплати” [7].

Постановка завдання. Завдання дослідження – з'ясувати, які проблеми обліку процесу реалізації існують нині у сільськогосподарських підприємствах і можливості їх вирішення, для чого необхідно визначити роль собівартості у формуванні доходу та моменту відображення доходу від реалізації в обліку.

Виклад основного матеріалу. На нашу думку, успішне просування продукції на ринку можливе за мінімальної собівартості на її виробництво, оскільки собівартість — це особлива економічна категорія, яка охоплює всі грошові витрати конкретного підприємства, необхідні для здійснення його відтворення. Різниця між чистим доходом і собівартістю є прибутком, обсяг якого збільшується за зниження останньої. Отже, за обсягом собівартості можна встановити якісні та кількісні зміни в технології виробництва продукції конкретного сільськогосподарського підприємства, характеризуючи його діяльність як виробника товарів на аграрному ринку. Функціонування ж споживачів доцільно аналізувати за обсягом реалізації відповідної продукції. Отже, важливо встановити взаємозв'язок між собівартістю й обсягом реалізації конкретної сільськогосподарської продукції, а саме за собівартістю визначити обсяг реалізації.

Однак багато компаній свідомо підвищують собівартість з метою подальшого збільшення цін, відтак стан їх на ринку доцільно визначати за вартістю, а не за собівартістю, оскільки остання неодмінно призведе до значної диференціації. Проте це питання дискусійне. Наприклад, В. П. Павлик стверджує, що раціонально використовувати те, що вже застосовується на практиці, а саме — чого вимагає державна статистична звітність – загальноприйняте для всіх підприємств визначення собівартості [6].

Однак, на думку М.В. Єрмолаєвої, найоб'єктивнішим показником, який слід використовувати для визначення фінансових результатів від реалізації, є повна собівартість, тобто фактична собівартість, збільшена на частину витрат на збут. При цьому вважається, що збутові витрати слід зараховувати до собівартості реалізації, оскільки вони безпосередньо стосуються продукції, виробленої підприємством, і такої, що реалізується покупцям. Проте автор зауважує, що до собівартості необхідно додавати не всю суму адміністративних витрат і витрат на збут за звітний період, а лише ту їх частку, котра припадає на реалізовану продукцію [9].

Дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, інших активів), відповідно до п. 8 П(С)БО 15 “Дохід”, визнається за наявності всіх нижчеподаних умов:

1. покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
2. підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
3. сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
4. у результаті операції неодмінно відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені” [7].

П(С)БО 15 „Дохід” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та відтворення у фінансовій звітності інформації про доходи підприємств усіх форм власності. Норми цього положення стосуються доходів, які виникають у результаті таких операцій: реалізація продукції (товарів); надання послуг; цільове фінансування; використання активів іншими сторонами, що зумовлює виникнення доходу у вигляді відсотків, роялті, дивідендів підприємства [7].

Існують певні невизначеності стосовно визнання доходів. Наприклад, щодо реалізації продукції, у Стандарті наведені неоднозначні умови визнання доходу:

- передання покупцю ризиків і винагород від володіння продукцією;
- імовірність надходження до підприємства економічних вигод, пов'язаних з операцією продажу.

Згідно з п. 16 МСБО 18 “Дохід”, якщо підприємство передає покупцеві суттєві ризики й винагороди, то дохід може бути визнаним. Тобто залишається незначний ризик володіння, і таку операцію можна вважати реалізацією, а дохід визнавати. У п. 8 ПСБО 15 “Дохід” про незначний ризик не йдеться взагалі, лише зазначено, що дохід визнається, коли покупцеві передані “всі” ризики

й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію. Тому в разі залишення незначних ризиків за продавцем, дохід може й не визнаватися.

Прикладами ситуацій, у яких підприємство може утримувати ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:

- дилер діє на підставі договору комісії з продажу;
- відвантажена продукція підлягає подальшому опрацюванню, яке не виконане на момент відвантаження і є значною частиною контракту;
- покупець має право анулювати придбання через причини, визначені у контракті на реалізацію, і підприємство не переконане у ймовірності повернення;
- продаж товарів відбувається в кредит.

Не завжди підприємство може виконати всі умови, зазначені у П(С)БО 15, для визнання в обліку доходів від реалізації у зв'язку з особливостями діяльності та невизначеними обставинами. Отже, підприємства щоразу, залежно від особливостей здійснюваних операцій, повинні самостійно обирати метод відображення доходу й окреслювати, коли й у якому обсязі визначати дохід від реалізації продукції у звітному періоді. Ці умови необхідно визначати в обліковій політиці підприємства.

Стосовно цього Г. Г. Кірейцев зазначає, що формування на підприємстві облікової політики є відповідальним завданням і полягає, передусім, у застосуванні нормативно передбачених принципів ведення бухгалтерського обліку, складання й подання бухгалтерської фінансової звітності, у виборі методів і процедур обробки облікової інформації [3].

Організаційна побудова обліку та здійснення контролю за його веденням у кожному підприємстві передбачаються наказом про облікову політику, який повинен містити розділ про облік доходів і фінансових результатів діяльності, де вказані основні положення організації такого обліку: розмежування доходів за кожною класифікаційною групою; умови визнання та критерії оцінки доходів від надання послуг і виконання робіт на дату складання звітності; спосіб вивчення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від використання й надання яких визначається за ступенем завершеності; перелік і склад доходів від реалізації продукції (товарів); перелік і склад інших операційних доходів; перелік та склад доходів фінансової, інвестиційної діяльності та надзвичайних доходів; порядок віднесення доходів і витрат на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Значні проблеми у податковому обліку доходів виникають через правило “першої події”.

Аналізуючи різні класифікації категорій „Дохід”, виходячи з національних і міжнародних стандартів фінансового й податкового обліку України, можна дійти висновку, що є певні відмінності і певні розбіжності. Звичайно, відмінності неминучі, але, на думку Г. Прунцевої, необхідна максимальна уніфікація податкового та фінансового обліку [8].

Термін “реалізація доходу” використовують бухгалтери для відображення доходів. Тобто реалізація – це відображення доходу за умови, коли відбувся обмін або вибуття товару; товар або послуги повинні бути передані покупцю, зумовлюючи одержання коштів, або право на одержання коштів чи інших активів.

Отже, відображення доходу відбувається лише за умови впевненості у купівлі товарів чи послуг – на момент продажу. У нашій же практиці обліку існують різні варіанти визнання, що дає змогу маніпулювати фінансовими результатами, що підтверджує проф. Г. Кірейцев: “Аналіз нововведень у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку підприємств України засвідчує відсутність розуміння їх авторами таких категорій, як “доходи”, „реалізація доходів”..., а також про недостатнє уявлення основної вади зарубіжного досвіду облікової діяльності та аудиту — невиправдання очікування” [3].

Актуальним питанням на сьогодні є методологія обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності згідно з П(С)БО 30 „Біологічні активи”. Стосовно цього Г. Цилюрик зауважує, що за П(С)БО 30 „Біологічні активи” передбачено визначати фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з подальшим уточненням на кожен дату балансу та на дату реалізації. Тобто у сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації продукції, а під час її отримання з виробництва. Автор стверджує, що таке визначення фінансового результату суперечить принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а саме принципу обачності, який передбачає застосування в

бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства [11].

Висновки. Остаточне вирішення проблеми збільшення доходів сільськогосподарських підприємств неможливе без зростання ефективності їх господарювання. Так чи інакше, цей складний комплекс протиріч відображається й у бухгалтерському обліку, який за призначенням повинен максимально об'єктивно відображати фактичний стан справ суб'єктів господарювання. Як основна інформаційна система, бухгалтерський облік і фінансова звітність призначені відтворити реальний стан збільшення капіталу, джерел формування доходів, напрямів розподілу виторгу і прибутку.

Бібліографічний список

1. Бабченко Н. М. Визнання моменту реалізації / Н. М. Бабченко // Економіка АПК. – 2005. – № 3. – С. 83–86.
2. Бірюкова О. Облік реалізації готової продукції / О. Бірюкова // Бухгалтерія у сільському господарстві. – 2004. – № 19. – С. 6–7.
3. Кірейцев Г. Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г. Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2. – С. 103–108.
4. Лайко П. А. Фінанси АПК : [навч. посіб.] / П. А. Лайко, Ю. І. Ляшенко. – К. : ДІА, 2000. – 225 с.
5. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник. / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Перера ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
6. Павлик В. П. Собівартість і реалізація продукції у формуванні аграрного ринку / В. П. Павлик // Економіка АПК. – 2007. – № 5. – С. 147–152.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” : Рат. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290, із змінами та доповненнями.
8. Прунцева Г. О. Уніфікація фінансового та податкового бухгалтерського обліку / Г. О. Прунцева // Економіка АПК. – 2004. – № 12. – С. 90.
9. Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах невизначеності : зб. наук. праць за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., 19–20 травня 2004 р. – К. : КНЕУ, 2004. – 595 с.
10. Хендриксен Э. Теория бухгалтерского учета / Э. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 574 с.
11. Цилюрик Г. І. Облік доходів сільськогосподарських підприємств за П(С)БО 30 „Біологічні активи” / Г. І. Цилюрик // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 6–7. – С. 103–106.