

**УДК: 631.162:631.153.2:658.8**

**ОБЛІК ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ:  
ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА**

**Т.Г. Халевицька**

*Одеський державний аграрний університет*

**Ключові слова:** *облік, реалізація, витрати, доход.*

**Анотація.** *Розглядаються питання теорії і практики обліку процесу реалізації продукції. Зосереджується увага на аналітичній деталізації облікової інформації щодо процесу реалізації. Пропонуються заходи з удосконалення обліку процесу реалізації продукції в аграрних підприємствах.*

**Вступ.** Найважливіший етап господарської діяльності підприємства, що завершує процес кругообігу капіталу, - реалізація продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. У результаті цього процесу виявляється суспільна користь виробленого продукту, його відповідність вимогам покупця, замовника або ринку; шляхом зіставлення доходів і витрат підприємства обчислюється фінансовий результат. Реалізація продукції, товарів, робіт, послуг є найважливішим джерелом доходів не тільки підприємства, а й формує прибуткову частину бю-

джету держави як об'єкт оподаткування. У зв'язку з цим потребує необхідної організації облік реалізації продукції. Адже від якості обліку залежить правильне визначення фінансового результату діяльності підприємства.

Метою статті є дослідження теоретичних аспектів обліку процесу реалізації продукції та застосування їх в практиці обліку аграрних підприємств.

**Аналіз останніх досліджень.** Питання, пов'язані з обліком реалізації готової продукції та визначенням фінансових результатів, висвітлювали вітчизняні та зарубіжні економісти. Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку розглянуто в працях вітчизняних вчених: Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Єфименка В.І., Жиглей І.В., Кужельного М.В., Линника В.Г., Мурашка В.М., Пархоменка В.М., Сук Л.К., Савченка В.Я., Сопка В.В. та інших, а також зарубіжних вчених: Безруких П.С., Блейка Д., Нідлза Б., Палія В.Ф., Соколова Я.В., Хендерксена Е.С., Хонгрена Ч.Т.

Проте, більшості з проведених досліджень притаманний традиційний підхід до проблем обліку реалізації та фінансових результатів. Водночас, потребує більш глибокого підходу розкриття організації обліку реалізації готової продукції та визначення фінансового результату від її реалізації відповідно до галузевого напрямку діяльності підприємства. Деякі положення обліку потребують трансформації з урахуванням сучасних досягнень у міжнародній обліковій політиці. У зв'язку з цим постає завдання по-новому осмислити підходи до проблем реалізації, критично оцінити діючий облік процесу реалізації та порядок визначення фінансових результатів на аграрних підприємствах, привести облікову інформацію у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

У словнику-довіднику фінансиста АПК зазначено, що реалізація - господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачає передачу права власності на окремі об'єкти (продукцію, роботи, послуги, основні засоби, товарно-матеріальні цінності, акції тощо, а також підприємство з цілому) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів чи боргових зобов'язань [7, с. 180].

Американський вчений Л. Бернстайн наводить таке визначення: «Реалізація - це процес переводу негрошових ресурсів і прав у грошове вираження, що найбільш точно застосовується в обліку й фінансовій звітності при визначенні обсягу продажу активів за гроші або вимог на одержання грошей». Отже, пов'язані з ним терміни «реалізований» або «нереалізований» визначають виручку (або прибуток) чи збиток від проданих і, відповідно, непроданих активів [1, с. 44].

Трохи інше трактування реалізації наводять Р. Ентоні та Дж. Ріс, використовуючи в концепції реалізації поняття доходу. Вони визначають реалізацію як «суму доходу, яка повинна бути визнана від продажу» [2, с. 45]. Сам же процес реалізації, як відмічає П.Л. Сук, являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг споживачам. Процес реалізації завершує кругообіг засобів та створює передумови для здійснення нового кругообігу. Тут відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [8, с. 330].

Згідно із ст. 1 п. 31 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» продажем товарів є будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, обміну, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або ком-

пенсацію, незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів [3].

Слід зазначити, що сучасні ринкові відносини висувають нові завдання щодо вирішення проблем обліку операцій із продажу товарів, тоді як існуючі дослідження базуються на класичному підході, що деякі аспекти обліку операцій із продажу товарів у системі управління підприємства потребують більш глибокого дослідження. Так, невирішеними залишаються проблеми належного аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень із метою підвищення їх обґрунтованості та ефективності.

**Результати досліджень.** Для забезпечення деталізації отриманого доходу в обліку класифікація доходів і фінансових результатів здійснюється в межах системи бухгалтерських рахунків за видами діяльності. Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [6] та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] доходи діяльності поділяються на окремі види.

Критерії визнання доходу наведено в П(С)БО 15 «Дохід». Визнані доходи від звичайної діяльності класифікують у бухгалтерському обліку за такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції(товарів, робіт, послуг) – рахунок 70; б) інші операційні доходи – рахунок 71; в) фінансові доходи – рахунок 73; г) інші доходи – рахунок 74; д) надзвичайні доходи – рахунок 75.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності таких умов: а) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); б) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); в) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; г) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [5].

Чинна система класифікації доходів для потреб бухгалтерського обліку за П(С)БО 15 «Дохід» [5] досить обмежена, оскільки тісно пов'язана із класифікацією витрат і призначена переважно для потреб складання фінансової звітності, тому потребує вдосконалення.

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації». Даний рахунок є пасивним, тому по кредиту рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету - належна сума непрямих податків; суми, які одержує підприємство на користь комітента, та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» планом рахунків призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції. По дебету даного рахунку відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, по кредиту – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати, пов'язані з реалізацією продукції не включаються до складу виробничої собівартості і відокремлюються на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку 93 відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Продану продукцію списують на реалізацію за ціною, за якою вона відображена на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»: дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і кредит рахунку 27. Дохід від реалізації відображається за дебетом рахунків 30 «Каса», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Дослідження ведення обліку процесу реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах Роздільнянського району Одеської області показало, що існують суттєві розбіжності між обліком згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та практикою обліку господарських операцій щодо вказаної ділянки обліку. Так, з 21 господарства району в 10 облік реалізації продукції здійснюється з використанням тільки рахунку 70 «Доходи від реалізації». А саме, собівартість реалізованої продукції тут відображається по дебету рахунку 70 з кредитом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а відвантаження продукції і дохід – по кредиту рахунку 70. В свою чергу, витрати на збут накопичуються також по дебету рахунку 70. Тобто, насправді рахунок 70 виконує функцію рахунку 46 «Реалізація», який використовували до 2000 р. Дана методика не впливає на розмір фінансових результатів. Однак, в кінці звітної періоду, для складання звіту про фінансові результати виникає необхідність в розмежуванні окремо понесених витрат та отриманих доходів від реалізації продукції, що потребує додаткової громіздкої роботи облікового апарату. Все це не тільки ускладнює облікові роботи, але й унеможливує одержання оперативної інформації на протязі звітної періоду для прийняття управлінських рішень.

Проведене дослідження стану обліку процесу реалізації в аграрних підприємствах показало, що потребує також впорядкування бухгалтерський облік операцій з продажу продукції з можливістю аналітичної та синтетичної деталізації для раціональної організації контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Деталізацію рахунків варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління реалізації продукції. Оскільки підприємство самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього і нижчих порядків, з метою деталізації інформації доречно ввести рахунки третього порядку до рахунку 701 «Дохід від реалізації продукції».

Оскільки метою ведення бухгалтерського обліку операцій з продажу продукції є надання користувачам інформації про результати діяльності підприємства для прийняття рішень, деталізацію рахунків варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами.

Діюча методика обліку операцій продажу продукції не передбачає можливості цілісного відображення даного процесу, а проблема аналітичної деталізації показників продажу залишається актуальною. Аналітичний облік операцій з продажу продукції у системі управління повинен забезпечувати відображення інформації щодо отриманих доходів, понесених витрат і фінансових результатів по кожному виду реалізованої продукції. Оскільки в нинішніх умовах підприємство самостійно визначає асортиментну, маркетингову та цінову політику, то аналітичні рахунки необхідно відкривати залежно від інформаційних потреб для прийняття рішень за вищезгаданими проблемами.

Аналітичній деталізації облікової інформації щодо висвітлення процесу

продажу потрібно приділяти більше уваги, оскільки вона є об'єктивною передумовою для подальшого забезпечення аналізу, планування та контролю. Головним недоліком існуючої системи управління продажами на підприємстві є її неоперативність.

**Висновки.** З метою спрощення облікової роботи, а також можливості отримання оперативної інформації рекомендуємо підприємствам, які не використовують в обліку рахунки 90 «Собівартість реалізації» та 93 «Витрати на збут», внести зміни в робочий План рахунків і здійснити заходи по введенню в практику обліку вказаних рахунків.

Слід зазначити, сучасна практика аналітичної деталізації обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства з продажу продукції не задовольняє інформаційні потреби користувачів, тому потребує вдосконалення. Аналітичний облік повинен бути більш змістовним, достатнім і відповідати своєму змісту - забезпечувати можливість оперативного аналізу отриманих від продажу доходів і бути зручною та надійною базою для прийняття ефективних рішень в управлінні.

### *Література*

1. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности / Бернштейн Л.А.; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 44
2. Энтони Р. Учет: Ситуации и примеры / Энтони Р., Рис Дж. : пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 45
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»(з наступними змінами і доповненнями) від 28 грудня 1994р. №334/94-ВР // [Електронний ресурс]: <http://www.rada.gov.ua>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999р. №290 // [Електронний ресурс]: <http://www.cul.com.ua>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.03.1999р. №87 // [Електронний ресурс]: <http://www.cul.com.ua>
7. Словник-довідник фінансиста АПК / за ред.. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 1997. – С. 180
8. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика. [монографія] / Сук П.Л. – К.: НАУ, 2007. – 330 с.

### **Халевицкая Т.Г. Учет процесса реализации продукции: теория и практика**

**Аннотация.** Рассматриваются вопросы теории и практики учета реализации продукции. Сосредотачивается внимание на аналитической детализации учетной информации процесса реализации. Предлагаются пути усовершенствования учета процесса реализации продукции в аграрных предприятиях.

**Ключевые слова:** *учет, реализация, затраты, доход.*

### **Halevitskaya T. G. The accounting of products realization process: theory and practice**

**Summary.** The questions of theory and practice of the products realization process are being considered. Special attention is paid to the analytical detailing of the accounting information of the realization process. The ways of improving of the products realization accounting in agrarian enterprises are being suggested.

**Keywords:** *accounting, realization, expense, income.*