

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

ECONOMIC SATISFACTION OF THE PROCESS FOR THE REALIZATION OF AGRICULTURAL PRODUCTION

УДК 631.162

Донських А.С.

к.е.н., доцент кафедри маркетингу
Дніпровський державний
аграрно-економічний університет

Якубенко Ю.Л.

к.е.н., доцент кафедри обліку,
аудиту та УФЕБ
Дніпровський державний
аграрно-економічний університет

У статті розглянуто теоретичні аспекти процесу реалізації сільськогосподарської продукції. Наведено трактування процесу реалізації вітчизняними та зарубіжними науковцями. Розкрито основні етапи процесу реалізації продукції. Досліджено сутність формування доходів і витрат під час реалізації сільськогосподарської продукції. Охарактеризовано фінансовий результат реалізації сільськогосподарської продукції.

Ключові слова: реалізація, сільськогосподарська продукція, дохід, собівартість, витрати, прибуток.

В статье рассмотрены теоретические аспекты бухгалтерского учета процесса реализации сельскохозяйственной продукции. Приведена трактовка процесса реализации отечественными и зарубежными учеными. Раскрыты основные этапы процесса реализации продукции. Исследована

сущность формирования доходов и расходов при реализации сельскохозяйственной продукции. Охарактеризован финансовый результат реализации сельскохозяйственной продукции.

Ключевые слова: реализация, сельскохозяйственная продукция, доход, себестоимость, затраты, прибыль.

In the article the theoretical aspects of accounting of agricultural products realization are considered. The interpretation of the implementation process by domestic and foreign scholars is presented. The basic stages of the product realization process are revealed. The essence of the formation of incomes and expenses in the sale of agricultural products is investigated. The financial result of agricultural products sale is described.

Key words: sale, agricultural products, income, cost, expenses, profit.

Постановка проблеми. Реалізація – це процес продажу сільськогосподарської продукції, товарів або виконаних робіт і наданих послуг.

Процес продажу завершує кругообіг засобів і створює передумови для відновлення нового кругообігу. Важливість цього процесу полягає в тому, що на цьому етапі продукція підприємства знаходить своє суспільне застосування. Якщо продукт потрібен суспільству для задоволення виробничих або особистих потреб, то він буде реалізований (з урахуванням ринкового закону попиту і пропозиції), за нього підприємство отримує грошові кошти, за рахунок чого буде придбана нова партія сировини, з якої знову буде виготовлена продукція. З'являться кошти і для оплати праці робітників і службовців, для розширення виробництва тощо.

Складність ведення обліку реалізації сільськогосподарської продукції полягає в тому, що в нормативних документах не досить чітко викладені та є суперечливими положення, що допускає можливість неоднозначного їх трактування і застосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток методологічного обґрунтування ведення обліку процесу реалізації продукції здійснили провідні вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, П.І. Гайдуцький, П.М. Гарасим, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, В.І. Єфіменко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Кропивко, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, Л.В. Нападівська, М.Ф. Огічук, В.М. Пархоменко, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Ю.С. Цал-Цалко, М.Г. Чумаченко,

В.Г. Швець, В.О. Шевчук, В.П. Ярмоленко та інші.

Також цю проблему досліджували зарубіжні вчені: Х. Андерсон, Г.А. Велш, Ф. Вуд, К. Друрі, Д. Колдуелл, А.П. Костюк, Б. Нідлз, М.З. Пізенгольц, Я.В. Соколов, Дж. Хелкам, Д.Г. Шорт та інші.

Формулювання цілей статті. Незважаючи на значну кількість проведених досліджень, всі вони мають традиційний підхід до проблеми обліку процесу реалізації сільськогосподарської продукції, що потребує більш глибокого підходу до розкриття економічної сутності процесу реалізації, зважаючи на галузевий напрям діяльності підприємств.

Виклад основного матеріалу. Найважливішим економічним показником, що характеризує господарсько-фінансову діяльність агропромислових підприємств, є процес реалізації сільськогосподарської продукції, оскільки після завершення процесу визначаються результати господарювання та ефективність виробництва. Багато сучасних вчених-економістів мають свої погляди щодо визначення поняття «процес реалізації».

Необхідно звернути увагу на визначення поняття «реалізація». Американський інститут бухгалтерів зазначає, що термін «реалізований» означає перетворення у гроші або у грошові вимоги [8].

В економічному словнику зазначено, що реалізація – господарська операція суб'єкта господарювання, яка передбачає передачу права власності на окремі об'єкти іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів чи боргових зобов'язань [11].

Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда стверджують, що реалізація – це відображення доходу, коли відбу-

лися 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 [14].

Американський вчений Л. Бернстайн наводить таке визначення: «Реалізація – це процес переведення негрошових ресурсів і прав у грошове вираження, що найбільш точно застосовується в обліку й фінансовій звітності під час визначення обсягу продажу активів за гроші або вимог на одержання грошей» [2].

Інше трактування реалізації наводять Р. Ентоні та Дж. Ріс, використовуючи в концепції реалізації поняття доходу. Вони виражають реалізацію як «суму доходу, яка повинна бути визнана від продажу» [4].

У роботах О.В. Лишиленка процес реалізації – це завершальна стадія кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності [7, с. 107].

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].

Процес реалізації, на думку М.Ф. Огійчука, завжди передбачає відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [9, с. 679].

П.Л. Сук відмічає, що процес реалізації являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [12, с. 330].

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 [3].

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 поставальниками, 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» [6].

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», «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 передавання права власності на зазначену продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами, незалежно від строків здійснення оплати» [10].

За економічним змістом сутність категорії «реалізація сільськогосподарської продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов'язків перед покупцями та ступенем участі в задоволенні потреб ринку тощо. У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції іншим підприємствам і організаціям.

Основними завданнями обліку процесу реалізації сільськогосподарської продукції є:

- визначення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);
- визначення заборгованості покупців перед підприємством за відвантаженою їм продукцією згідно з договорами (за цінами реалізації);
- дотримання строків поставок продукції, а також термінів оплати з боку покупців;
- облік витрат, пов'язаних із збутом продукції, а також просуванням її на ринку (витрати на маркетинг та рекламу);
- визначення фінансового результату від реалізації продукції підприємством як загалом, так і в розрізі конкретних номенклатурних груп видів продукції та ін. [5].

Процес реалізації можна розділити на чотири етапи (рис. 1).

Процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної продукції від виробника покупцеві, а з другого – проведення розрахунків згідно з договірною ціною цієї продукції. Отже, кожен вид сільськогосподарської продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну для самого виробника – виробничу собівартість, іншу – для покупця (ціну реалізації). Для більшості сільськогосподарської продукції ціни реалізації є відносно вільними і встановлюються на підставі договорів між підприємствами.

Вибір форми організації обліку реалізації значною мірою залежить від характеру технологічного процесу виробництва продукції, ступеня централізації фінансово-збутових служб, місцезнаходження виробничих одиниць, наявності у них рахунків у банку для розрахунків із покупцями.

Важливим питанням сьогодні є методологія обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи».

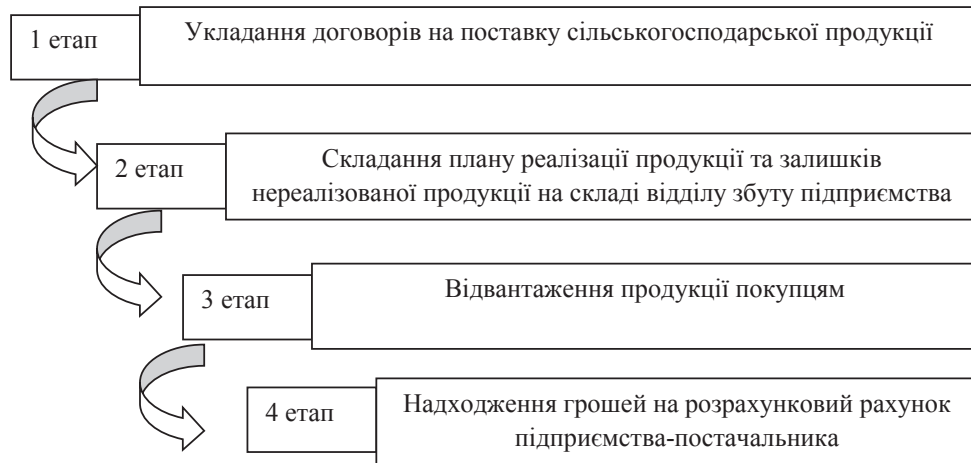


Рис. 1. Етапи процесу реалізації сільськогосподарської продукції

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 кожну 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, визначеним 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 [15].

Достовірність вимірювання витрат, які були або будуть понесені в зв'язку з операцією, визначає визнання доходу від продажу. Так, якщо понесені витрати або ті, що будуть понесені в зв'язку з операцією, неможливо достовірно виміряти, то дохід від продажу не визнається. Цей критерій впливає з принципу відповідності доходів і витрат. За цим принципом для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Інакше кажучи, коли визнається дохід, визнаються і пов'язані з ним витрати, включаючи оцінку майбутніх витрат. Звичайним прикладом майбутніх витрат, які будуть оцінені і нараховані, є гарантійні витрати. Якщо майбутні витрати не можна достовірно оцінити, то визнання доходу відкладається доти, поки сума таких витрат буде найбільш достовірно оцінена або фактично понесена.

За таких обставин будь-яка вже отримана компенсація за реалізацію товарів визнається як зобов'язання або відкладений прибуток.

Застосування принципу нарахування та принципу відповідності доходів та витрат, фактичне

надходження грошових коштів чи грошових еквівалентів під час визнання доходів зумовлюють розподіл доходів та витрат відповідно на фактичні, відстрочені та нараховані.

Схематично розподіл доходу та витрат показано на рис. 2 і 3 [15].

Продукція вважається реалізованою з моменту її оплати, а інколи і після оформлення її відповідними документами. Вартість модернізації, капітального і середнього ремонтів власного устаткування і транспортних засобів, а також робіт промислового характеру, виконаних для власного підприємства, включається у реалізовану продукцію з моменту відбиття їх на рахунках обліку реалізації. Арифметично реалізована продукція дорівнює відвантаженій продукції мінус зміна залишків відвантаженої, але неоплаченої продукції.

Реалізована продукція оцінюється в оптових цінах підприємства, що закладені у план виробництва, і фактично діючих оптових цінах підприємства та використовується для визначення суми прибутку від реалізації й пов'язаних з ним фінансових показників.

З огляду на те, що облік у сільському господарстві має низку особливостей, багато підприємств – із тих, що мають відповідні технічні можливості, а сільськогосподарські підприємства виходять на рівень автоматизації обліку – останнім часом переходять на поасортиментний облік продукції, важливим є визначення об'єктів аналітичного обліку в сільському господарстві.

Собівартість товарної продукції (продукції, що реалізується) характеризують витрати на виробництво та збут протягом усього циклу.

Фінансові результати підприємств становлять прибутки від реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також від позареалізаційної діяльності.

Прибуток у підприємствах визначають як різницю між виручкою за реалізовану продукцію,

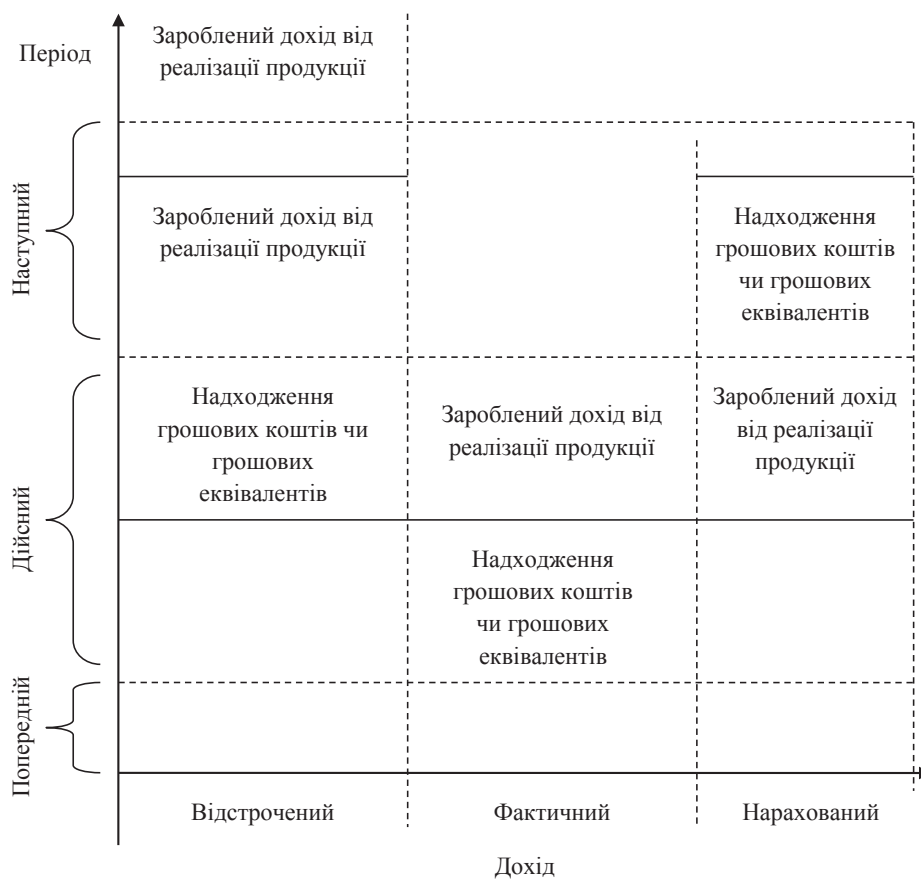


Рис. 2. Розподіл доходу

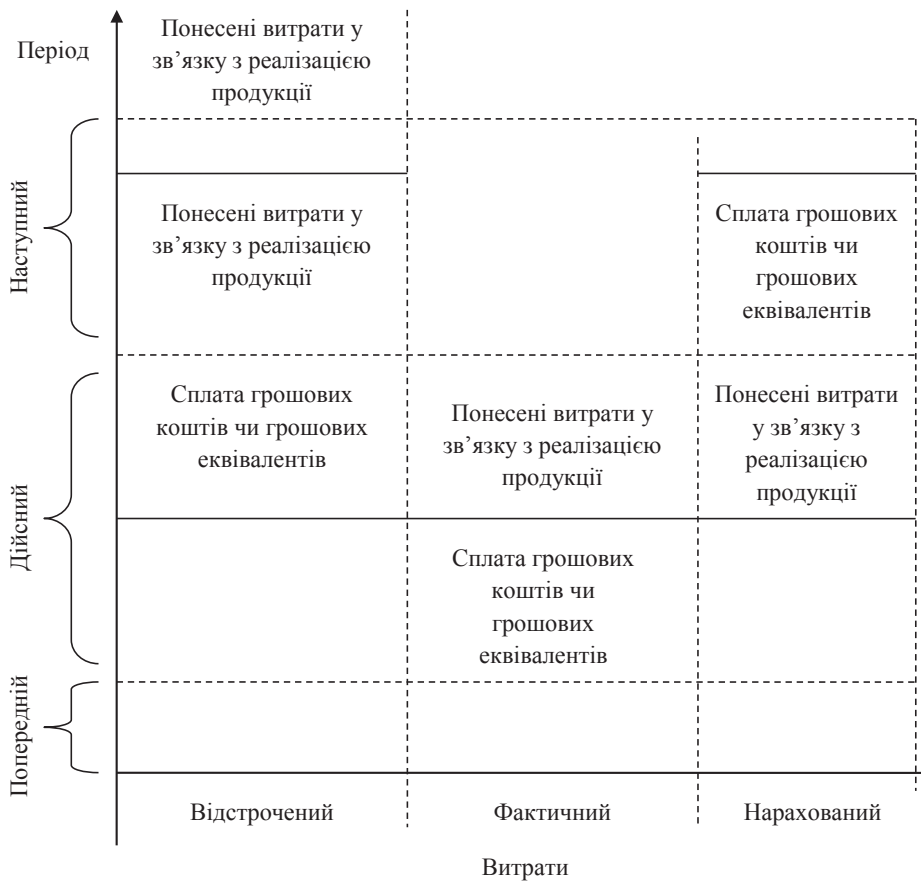


Рис. 3. Розподіл витрат

надані послуги, одержані доходи від позареалізаційної діяльності і виробничою собівартістю реалізованої продукції, наданих послуг, різних витрат і втрат від позареалізаційної діяльності.

Прибуток або збиток – це кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства. Він залежить від обсягу і структури реалізованої продукції в натуральних вимірах (центнери, тонни), зміни собівартості реалізованої продукції та реалізаційних цін на сільськогосподарську продукцію [13].

Прибуток є частиною додаткового продукту, вираженого в грошовій формі, який повністю або частково надходить у розпорядження підприємства після реалізації продукції. Основні складові частини формування фінансових результатів – валова продукція, валовий і чистий дохід (прибуток). Ці показники мають вартісний вираз і знаходять своє відображення у звітах сільськогосподарських підприємств.

Висновки. Отже, реалізація сільськогосподарської продукції є завершальною стадією циклу кругообігу господарських засобів. У процесі реалізації стабільно працююче підприємство повертає всі витрати на вироблення продукції та її збут, а товар перетворюється в гроші.

Зважаючи на скасування спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробників податком на додану вартість, подальші дослідження доцільно присвятити особливостям нарахування та справляння податку на додану вартість.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бабченко Н.М. Визнання моменту реалізації / Н.М. Бабченко // Економіка АПК. 2005. № 3. С. 83–86.
2. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности / Л.А. Бернстайн; пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1996. С. 44.
3. Бірюкова О. Облік реалізації готової продукції / О. Бірюкова // Бухгалтерія у сільському господарстві. 2004. № 19. С. 6–7.

4. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Энтони Р., Рис Дж.: пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачко. М.: Финансы и статистика, 1998. 558 с.

5. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г.Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. 2003. № 2. С. 103–108.

6. Лайко П.А. Финанси АПК: Навчальний посібник / П.А. Лайко, Ю.І. Ляшенко. К.: Дія, 2000. С. 33.

7. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник / О.В. Лишиленко. 3-тє вид., перероб і допов. К.: ЦНЛ, 2009. 670 с.

8. 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.

9. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта, 2011. 1042 с.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Зат. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, із змінами та доповненнями.

11. Словник-довідник АПК / за ред. П.Т. Саблука та М.Я. Демяненка. К.: ІАЕ, 1997. С. 180.

12. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія / П.Л. Сук. К.: НАУ, 2010. 330 с.

13. 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.

14. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.

15. Циліюрик Г.І. Облік доходів сільськогосподарських підприємств за П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Г.І. Циліюрик // Облік і фінанси АПК. 2007. № 6–7. С. 103–106.