

УДК 657.1

DOI: https://doi.org/10.31521/modecon.V29(2021)-06

**Васильєва Л. М.**, доктор наук з державного управління, професор, професор кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою, Дніпровський державний аграрно-економічний університет, Україна

**ORCID:** 0000-0001-6728-8895

**e-mail:** l.m.vas@ukr.net

**Бондарчук Н. В.**, доктор наук з державного управління, професор, Дніпровський державний аграрно-економічний університет, Україна

**ORCID:** 0000-0002-0418-5239

**e-mail:** bondarchuk-nv@ukr.net

**Міньковська А. В.**, старший викладач кафедри обліку, оподаткування та управління фінансово-економічною безпекою, Дніпровський державний аграрно-економічний університет, Україна

**ORCID:** 0000-0002-9414-4210

**e-mail:** natan23@ukr.net

### **Економічна сутність процесу реалізації як об'єкту бухгалтерського обліку**

**Анотація.** У статті проаналізовані теоретичні підходи до тлумачення економічної сутності процесу реалізації як об'єкта бухгалтерського обліку. Уточнено поняття «процес реалізації» – як тристоронній процес доведення продукції до користувачів, у якому, з одного боку, в момент реалізації передаються права власності на об'єкти реалізації від продавця до покупця та визнається надходження економічних вигод (дохід), з другого – у результаті цього процесу в момент реалізації визнаються витрати, та з третього – здійснюється зіставлення доходів та витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат процесу реалізації: прибуток або збиток. Наведено етапи формування процесу реалізації. Визначено завдання бухгалтерського обліку, які реалізація дає змогу розв'язувати в процесі господарської діяльності підприємства.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік; витрати; доходи; процес; реалізація; фінансовий результат.

**Vasilieva Lesya**, Doctor of Science in Public Administration, Professor, Professor of Department of Accounting, Taxation and Management of Financial and Economic Security, Dnipro State Agrarian and Economic University, Dnipro, Ukraine

**Bondarchuk Natalia**, Doctor of Science in Public Administration, Professor, Dnipro State Agrarian and Economic University, Dnipro, Ukraine

**Minkovskaya Alona**, Senior Lecturer at the Department of Accounting, Taxation and Management of Financial and Economic Security, Dnipro State Agrarian and Economic University, Dnipro, Ukraine

### **The Economic Essence of the Implementation Process as an Object of Accounting**

**Abstract. Introduction.** It is established that in the process of realization the enterprise receives the final result of the activity, that is it reflects and characterizes all previous stages of a cycle of economic means. The implementation process is an important source of income for enterprises that act as an object of taxation, which in turn forms the revenue side of the state budget. The implementation process is a set of operations as a result of which the seller transfers to the buyer the ownership of the object of sale, the comparison of income with costs gives the company the opportunity to determine the financial result of operations. The implementation process shows a significant impact on the financial performance of the enterprise, which is one of the main sources of its formation.

**Purpose.** Research and generalization of scientific ideas on the theoretical aspects of the economic essence of the implementation process as an object of accounting.

**Results.** The concept of "sales process" is clarified, as it is a tripartite process of bringing products to users, in which, on the one hand, at the time of sale ownership is transferred from the seller to the buyer and recognizes the receipt of economic benefits (income), on the other - as a result of this process at the time of implementation, costs are recognized, and the third - compares income and expenses, which makes it possible to determine the financial result of the implementation process: profit or loss.

The stages of formation of the implementation process are given: concluding contracts for the supply of products; drawing up a plan for the sale of products and balances of unsold products in the warehouse; shipment of products to consumers; cash flow to the current account of the enterprise.

<sup>1</sup>Стаття надійшла до редакції: 15.10.2021

Received: 15 October 2021

*Defined the tasks of accounting, which implementation allows to solve in the course of economic activity of the enterprise.*

*It is emphasized that the use of the term "sale" in tax accounting in the context of this is happening now, is not entirely acceptable. Thus, we propose to replace the term "implementation" in the Tax Code and its bylaws directly with a list of situations that determine the tax base, respectively, each type of tax, which, among other things, will determine the implementation in its economic sense.*

**Conclusions.** *The article analyzes the theoretical approaches to the interpretation of the economic essence of the implementation process as an object of accounting. The concept of "implementation process" has been clarified. The stages of formation of the implementation process are given. The tasks of accounting are defined, which realization allows to solve in the course of economic activity of the enterprise.*

**Keywords:** *accounting; costs; revenues; process; sales; financial result.*

**JEL Classification:** *M 40; M 49.*

**Постановка проблеми.** Завдяки процесу реалізації підприємство отримує кінцевий результат своєї діяльності, тобто він показує та характеризує всі попередні стадії кругообігу господарських засобів. Процес реалізації є важливим джерелом доходів підприємств, які виступають як об'єкт оподаткування, що своєю чергою формує дохідну частину бюджету держави. Процес реалізації – це сукупність операцій, у результаті яких продавець передає покупцю право власності на об'єкт продажу, зіставлення доходів із витратами дає підприємству можливість визначити фінансовий результат операцій. Процес реалізації показує значний вплив на фінансовий результат діяльності підприємства, що представляє один з головних джерел його формування.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженню теоретичних аспектів щодо процесу реалізації як об'єкту бухгалтерського обліку присвячені праці вітчизняних вчених насамперед, О. Агаркова, О. Бірюкова, С. Візіренко, Л. Євчук, Т. Кононенко, Н. Петришина, О. Саввон, П. Сук, Л. Сук та ін. Попри вагомий напруження вчених, питання процесу реалізації як об'єкта бухгалтерського обліку вимагають подальшого вивчення.

**Формулювання цілей дослідження.** Дослідження та узагальнення наукових уявлень щодо теоретичних аспектів економічної сутності процесу реалізації як об'єкта бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Процес реалізації – це дії, які спрямовані на досягнення своєї основної мети, тобто отримання максимального підприємницького прибутку. Процес реалізації є точкою початку і кінця колообігу господарських засобів.

Вироблена у процесі виробництва продукція, знаходить кінцеве підтвердження своєї суспільної необхідності у момент реалізації. Тільки в процесі споживання можуть бути визначені його споживчі

властивості, створені у процесі виробництва. Деякою умовою реалізації є відповідність споживчої вартості вимогам, які висувуються до товару.

Процес реалізації є передачею готової продукції, що створена у процесі виробництва, покупцям (споживачам). Відповідна передача відбувається шляхом купівлі-продажу за укладеними угодами. Як результат, від реалізації підприємство отримує грошовий вигоду (дохід від продажу) від покупців. Проте розмір цього вигоду більший, ніж розмір, який було витрачено на виробництво і реалізацію продукції на суму чистого доходу (прибутку), що входять до відпускної (продажної) вартості продукції. Таким чином, прибуток, який створений у процесі виробництва, набуває грошової форми у процесі реалізації. Реалізація забезпечує розширення і відновлення виробництва завершуючи процес виробництва [51].

Схематично відобразимо етапи формування процесу реалізації (рис. 1). Саме процес реалізації дає змогу розв'язувати наступні задачі бухгалтерського обліку:

- регулювати наявність та рух ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових);
- регулювати доходи й витрати за встановленими стандартами, планами;
- розраховувати собівартість готової продукції та її відхилення від нормативу і плану;
- виявляти фінансовий результат діяльності підприємства в цілому, а також підрозділів;
- контролювати та аналізувати діяльність підприємства;
- планувати й прогнозувати фінансово-господарську діяльність підприємства;
- надавати висновки про очікувані заходи;
- складати звітність, надання її керівнику підприємства або іншому управлінському персоналу.

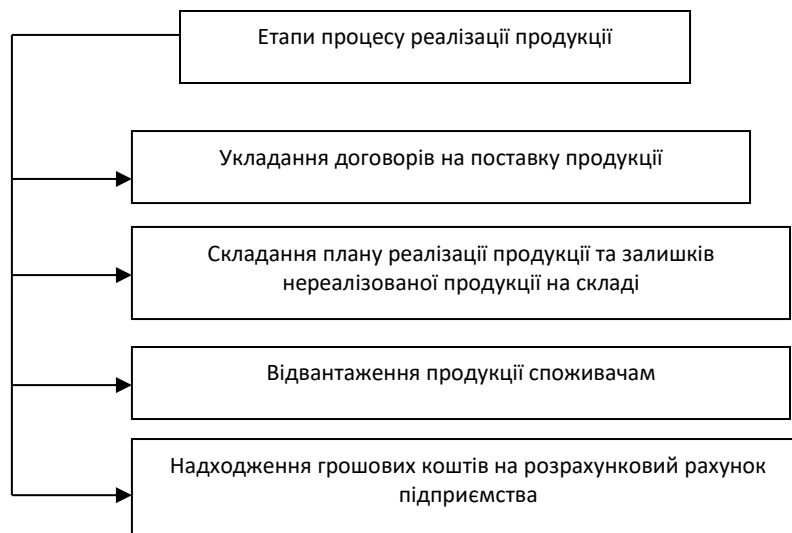


Рисунок 1 – Етапи формування процесу реалізації

*Джерело: сформовано авторами*

За економічним змістом сутність категорії «реалізація продукції» характеризується «кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов'язків перед, перш за все, місцевими та національними споживачами у максимальному задоволенні їхніх потреб. Відповідний процес у бухгалтерському обліку відбивається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям» [5].

Облік процесу реалізації продукції, що оприбутковуються за фактичною собівартістю або за купівельними цінами, з врахуванням нормативних документів, зроблена спроба дати бухгалтерам рекомендації з раціональної організації й ведення бухгалтерського обліку реалізації та пов'язаних з нею податкових розрахунків з ПДВ, а також можливість уточнити свої облікові записи, зазначено, що складність ведення цього обліку в тому, що в нормативних документах є недостатньо чітко викладені та суперечливі положення, що допускають можливість неоднозначного їх трактування і застосування [2]. У цьому разі та у випадках, коли порядок бухгалтерського обліку нормативними документами не регламентується, зображення в бухгалтерському обліку господарських операцій дається в розумінні його авторами.

Слід зазначити, що в нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку немає конкретного терміну щодо поняття «реалізація», його побічно можна вивести з Інструкцією про застосування плану рахунків. Вищезгаданий документ виділяє дві відмінні ознаки, притаманні процесу реалізації: по-перше, це діяльність, спрямована на отримання доходу, а по-друге, вона обмежена рамками основної діяльності підприємства.

Деякі вчені наголошують на використанні підходу, спрямованого на заміну в практиці вітчизняного бухгалтерського обліку терміну «реалізація» терміном «продаж», на погляд авторів є неприйнятним, оскільки, ми вважаємо, що «... норми фінансового права повинні бути, безумовно, узгоджені з основними положеннями такої галузі, як цивільне право. Діалектичну єдність цих двох основоположних галузей права і має дозволити створити об'єктивно прийнятну юридичну основу теорії бухгалтерського обліку та звітності, яка не допускає виникнення навіть незначних колізій у правозастосуванні будь-яких нормативних актів» [4].

Термін «реалізація», відповідно до Цивільного кодексу, не дорівнює «продажу», а є з одного боку – більш детальним, оскільки, по-перше, може бути застосовано не тільки щодо майна (речі, товару), але і до робіт, послуг; а по-друге, здійснено шляхом виконання різного роду зобов'язань, що виникають у результаті виконання як договорів купівлі-продажу, так і міни, оренди, підяду, перевезення і т. д. З іншого боку, оскільки відповідно до бухгалтерського обліку термін «реалізація» передбачає виконання видів діяльності, зазначених у статуті підприємства, то не всі відносини, що виникають у результаті виконання договорів купівлі – продажу (з точки зору продавця) включаються в аналізовані поняття, а тільки продаж продукції власного виробництва та продуктів. Продаж інших матеріальних цінностей реалізацією бути не може.

Згідно з чинним законодавством продукція вважається реалізованою після передачі її покупцеві й оформлення відповідних розрахункових документів. Положенням «Про форму та зміст розрахункових документів», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21.01.2016

№ 13, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 11.02.2016 за № 220/28350, визначено форми і зміст розрахункових документів, які повинні видаватися при здійсненні розрахунків суб'єктами підприємницької діяльності для підтвердження факту продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, крім розрахунків з купівлі-продажу іноземної валюти.

Критерії визнання доходу застосовують до кожного типу операцій, проте стандартом бухгалтерського обліку 15 «Дохід» «...визначено обставини, за яких вони застосовуватимуться до кожної з трьох категорій доходу. Ці критерії, звичайно, застосовуються окремо до кожної операції. Водночас за певних обставин, додержуючи принципу превалювання сутності над формою (операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми), критерії визнання застосовуються до окремих тотожних елементів операції, коли компенсація охоплює одночасно і реалізацію продукції (товарів), і окремо супутню послугу (наприклад, коли ціна реалізації продукції (товару) включає певну суму за подальше обслуговування, ця сума відстрочується і визначається як дохід за період, впродовж якого здійснюється обслуговування); двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті господарської операції (операцій) (наприклад, підприємство може продати продукцію й одночасно укласти окрему угоду на придбання продукції у майбутньому. У такому разі дві операції розглядаються разом)» [6].

Як зазначає Л. К. Сук, «продукція вважається реалізованою з моменту її оплати, а інколи й після оформлення її відповідними документами. Вартість модернізації, капітального і середнього ремонтів власного устаткування й 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» [9].

Кінцевою фазою реалізації продукції є отримання суми коштів, котра надходить на розрахунковий рахунок від підприємства-покупця та називається виручкою. Отримана виручка є одним із головних джерел компенсації понесених витрат на виробництво і реалізацію продукції та створення різних фондів на підприємстві. Вона втілює в собі грошові відносини, котрі виникають між контрагентами в процесі купівлі-продажу продукції.

На думку П. Л. Сук «реалізація – це операції з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, під час яких відбувається передача готової

продукції споживачам, отримання оплати від них, встановлення результату діяльності» [8].

Євчук Л. А. наголошує, що «реалізація – це господарський процес, що характеризує кінцеву стадію основної діяльності підприємства, що виступає у вигляді добровільного безумовного відчуження продукції, товарів, а також результатів виконаних робіт, надання послуг, що являє собою сукупність господарських операцій щодо зображення доходів і витрат, що виникають у зв'язку з цим, і виявлення фінансового результату» [3].

Реалізація може бути здійснена шляхом укладення різних видів договорів: купівлі-продажу, міни; ренти, оренди, підряду, виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт, перевезення, транспортної експедиції, зберігання і т. д.

Використання даного терміну економічної сутності реалізації як об'єкта бухгалтерського обліку дозволить привести у відповідність термінологію, яка застосовується в нормативних документах з бухгалтерського та податкового обліку, з нормами цивільного права.

Бірюкова О. наголошує, що «...крім того, на підставі вищевикладеного можна виділити основні елементи реалізації, якими є доходи й витрати, пов'язані зі здійсненням основної діяльності. Фінансовий результат при цьому виступає як результат взаємодії вищезазначених елементів» [1].

**Висновки.** Узагальнюючи вищевикладене, нами пропонується наступне визначення процесу реалізації, як об'єкта бухгалтерського обліку: процес реалізації – це тристоронній процес доведення продукції до користувачів, у якому, з одного боку, в момент реалізації передаються права власності на об'єкти реалізації від продавця до покупця та визнається надходження економічних вигод (дохід), з другого – у результаті цього процесу в момент реалізації визнаються витрати, та з третього – здійснюється зіставлення доходів та витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат процесу реалізації: прибуток або збиток.

Слід зазначити, що пропонований підхід до визначення економічної сутності терміну «реалізація» відповідає міжнародним стандартам фінансової звітності. Але, як нами було зазначено раніше, застосування терміну «реалізація» в податковому обліку в тому контексті, як це відбувається зараз, є не зовсім прийнятним. Таким чином, нами пропонується замінити в Податковому кодексі і підзаконних йому актах термін «реалізація» безпосередньо переліком ситуацій, що визначають базу оподаткування, відповідно кожного виду податків, до складу яких крім усього іншого буде визначати і реалізацію в її економічному сенсі.

#### Література:

1. Бірюкова О. Облік реалізації готової продукції. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2014. № 19. С. 6–7.
2. Візіренко С. В., Агаркова О. В. Організація обліку процесу реалізації готової продукції. *Інвестиції : практика та досвід*. 2018. №14. С. 36-42.
3. Євчук Л. А. Реалізація і переробка сільськогосподарської продукції. *Економіка АПК*. 2017. №2. С.10-11.
4. Кононенко Т. В. Шляхи удосконалення обліку реалізації. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. №3. С.5-6.
5. Петришина Н. С. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. URL : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie\\_2014\\_1\\_9.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie_2014_1_9.pdf) (дата звернення: 05.10.2021 р.).
6. Дохід : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 від 29 листопада 1999 р. № 290. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 05.10.2021 р.).
7. Саввон О. О. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації. *Держава та регіони*. 2017. № 3. С. 321-324.
8. Сук П. Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку : методологія і практика : монографія. К. : НАУ, 2010. 330 с.
9. Сук Л. К. Облік процесу реалізації. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. №5. С. 13 – 15.

#### References:

1. Birukova, O. (2014). Accounting for sales of finished products. *Buxgalteriya u silskomu gospodarstvi*, 6-7 [in Ukr.].
2. Vizirenko, S.V. & Agarkova, O. V. (2018). Organization of accounting for the sale of finished products. *Investyciyi : praktyka ta dosvid*, 36-42 [in Ukr.].
3. Yevchuk, L. A. (2017). Sales and processing of agricultural products. *Ekonomika APK*. 10-11 [in Ukr.].
4. Kononenko, T. V. (2010). Ways to improve sales accounting. *Buxgalteriya u silskomu gospodarstvi*, 5-6 [in Ukr.].
5. Petryshyna, N. S. (2014). Problems of accounting for finished products and their sales. Retrieved from : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie\\_2014\\_1\\_9.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie_2014_1_9.pdf) [in Ukr.].
6. Polozhennya (standart) buxgalters`kogo obliku 15 «Doxid» vid 29.11.1999 № 290. Retrieved from: <http://www.rada.gov.ua> [in Ukr.].
7. Savvon, O. O. (2017). Improving the accounting of finished products and their sales. *Derzhava ta regiony*, 321-324 [in Ukr.].
8. Suk, P. L. (2010). Accounting for the production and sale of agricultural products in market conditions : methodology and practice. Kyiv : NAU [in Ukr.].
9. Suk, L. K. (2010). Accounting for the implementation process. *Buxgalteriya u silskomu gospodarstvi*, 13-15 [in Ukr.].

