УДК 657.422.8

АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ОБСЯГІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ ДОХОДУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

ANALYTICAL EVALUATION OF PRODUCTS REALIZATION AND ACCOUNTING ASPECTS OF AGRICULTURAL ENTERPRISE REVENUE

Павлова Г.Є.
доктор економічних наук, професор кафедри обліку, аудиту
та управління фінансово-економічною безпекою, академік АЕНУ,
директор Навчально-наукового інституту економіки,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

Приходько І.П.
доктор наук з державного управління, професор,
завідувач кафедри обліку, аудиту
та управління фінансово-економічною безпекою,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

Щербина А.А.
магістр,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

У статті розглянуто питання аналітичної оцінки обсягів реалізованої продукції та обліку доходу в сільськогосподарському підприємстві, що забезпечує поліпшення виробничого процесу та збільшення прибутку підприємства. Зазначено, що 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.

Ключові слова: *реалізація, оцінка, обліковий аспект, дохід, сільське господарство, підприємство, продукція.*

В статье рассмотрены вопросы аналитической оценки объемов реализованной продукции и учета дохода в сельскохозяйственном предприятии, что обеспечивает улучшение производственного процесса и увеличение прибыли предприятия. Отмечено, что предприятия каждый раз в зависимости от особенностей осуществляемых операций должны самостоятельно выбирать метод отражения дохода и очерчивать, когда и в каком объеме определять доход от реализации продукции в отчетном периоде. Эти условия необходимо определять в учетной политике предприятия.

Ключевые слова: *реализация, оценка, учетная аспект, доход, сельское хозяйство, предприятие, продукция.*

The article deals with the issues of analytical estimation of sales volumes and income accounting in an agricultural enterprise, which provides for improvement of the production process and increase of profit of the enterprise. It is noted that enterprises each time, depending on the peculiarities of the operations, should independently choose the method of displaying income and outline when and to what extent to determine the income from sales of products in the reporting period. These conditions must be determined in the accounting policies of the enterprise..

Keywords: *realization, assessment, accounting aspect, income, agriculture, enterprise, products.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Складність управління економікою підприємств в умовах нестабільного економічного та екологічного середовища, в якому вони функціонують, потребує своєчасного обліку виробничо-господарської діяльності, особливо процесу реалізації продукції, що є основними економічними категоріями відповідно до вимог сучасності.

У сучасних економічних умовах реалізація сільськогосподарської продукції відіграє важливу роль, оскільки реалізація як складник загального процесу відтворення є завершальним етапом руху продукту зі сфери виробництва до сфери споживання. Будь-яка продукція проходить декілька етапів починаючи з виробництва та закінчуючи реалізацією її на ринку. Саме продукція, яку підприємство реалізує, є головним джерелом отримання прибутків, що є основною метою його діяльності. З огляду на це, виникає необхідність у розгляді питань аналітичної оцінки обсягів реалізованої продукції та її обліку в сільськогосподарському підприємстві, що забезпечить поліпшення виробничого процесу та збільшення доходу підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Необхідно звернути увагу на визначення поняття «реалізація». Американський інститут бухгалтерів зазначає, що термін «реалізований» означає перетворення у гроші або в грошові вимоги [1]. С.І. Ковач уважає, що суть реалізації для підприємства означає насамперед відчуження належних йому благ шляхом продажу з метою відтворення витрат у вартісній формі, отримання прибутку з товарної на грошову. Реалізація як момент відтворення на рівні підприємства є завершальною стадією в кругообігу виробничих засобів підприємства [5]. В.І. Завгородній уважає, що на розвиток й ефективність виробництва в сільськогосподарських підприємствах суттєвий вплив має реалізація продукції та отримані при цьому фінансові результати [3]. Якщо не забезпечений своєчасний і вигідний збут, то складно, а часто й неможливо розширювати виробництво продукції. 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» [6]. Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда стверджують, що реалізація – це відколи 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 [1]. 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 зі збутом і продажем продукції [1].

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

Формулювання цілей статті **(постановка завдання)**. Завдання дослідження − з'ясувати, які проблеми визначення аналітичної оцінки обсягів виробництва, реалізації та обліку процесу реалізації продукції існують нині у сільськогосподарських підприємствах і можливості їх вирішення. Мета статті полягає у розгляді аналітичної оцінки обсягів реалізації продукції та обліку доходу сільськогосподарського підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Одним з основних показників, який характеризує діяльність сільськогосподарського підприємства, є обсяг виробленої продукції. Від величини даного показника буде залежати подальша діяльність підприємства, в якій кількості воно буде реалізувати продукцію, а отже, в якій кількості зможе задовольнити потреби населення продуктами харчування, а промисловості – сировиною. Також від обсягу виробництва залежать рівень собівартості продукції, сума прибутку, рівень рентабельності, фінансове становище підприємства, його платоспроможність та інші економічні показники.

В першу чергу дамо аналітичну оцінку обсягу виробленої продукції в середньостатистичному досліджуваному сільськогосподарському підприємстві Дніпропетровської області (табл. 1).

Дані таблиці свідчать, що виробництво зернової продукції на підприємстві протягом останніх років йде на спад. Так, у 2016 р. порівняно 2015 р. виробництво зменшилося на 17,09%, а порівняно з 2014 р. – на 8,99%. Позитивна динаміка спостерігається у виробництві соняшнику порівняно з минулими роками, яке значно збільшилося. У 2016 р. порівняно з 2015 р. виробництво соняшнику зросло майже вдвічі, що у відсотковому значенні становить 97,54%, а порівняно з 2014 р. – на 75,05%. Ріпак озимий має тенденцію до зменшення: у 2015 р. порівняно з 2014 р. виробництво зменшилося на 48,34 %, а в 2016 р. ріпак узагалі не вирощувався. Овочі відкритого ґрунту мають тенденцію до збільшення. Так, у 2016 р. порівняно з 2015 р. кількість овочів зросла на 5,52%, а в порівняно з 2014 р. – на 24,52%. Взагалі в галузі рослинництва в даному підприємстві виробництво має динаміку до збільшення, хоча в не такій значній кількості, але в 2016 р. виробництво рослинництва порівняно з 2015 р. зросло на 3,48%, а порівняно з 2014 р. – на 6,08%.

Далі розглянемо галузь тваринництва, де вирощування великої рогатої худоби збільшилося у 2016 р. порівняно з 2015 р. на 8,9%, а порівняно з 2014 р. зменшилося на 7,56%. Вирощування свиней мало стабільний характер у 2014 та 2015 рр., але у 2016 р. було взагалі припинено. Що ж стосується надою корів, то кількість молока з кожним роком йде на спад: у 2016 р. порівняно з 2015 р. кількість молока зменшилася на 29,2%, а порівняно з 2014 р. – на 42,49%. Виробництво меду в 2016 р. порівняно з 2014 р. зросло на 50%, а порівняно з 2014 р. зменшилося на 25%. Узагалі в галузі тваринництва в сільськогосподарському підприємстві спостерігається негативна динаміка, тому що в 2016 р. виробництво у цій галузі зазнало зменшення порівняно з 2015 р. на 24,67%, а порівняно з 2014 р. – на 39,82%.

Щодо обсягів реалізованої сільськогосподарської продукції в підприємстві (табл. 2) з'ясовано, що реалізація зернових у 2016 р. порівняно з 2014 р. майже не змінилася, у відсотках різниця

Таблиця 1

Обсяг виробленої продукції, ц

Галузі та види продукції	Роки			Відхилення (у %) 2016 р. порівняно з	
	2014	2015	2016	2014	2015
Зернові та зернобобові, всього	47627	52281	43345	91,01	82,91
з них: пшениця озима	34713	30665	26823	77,27	87,47
гречка	-	-	29	-	-
жито	159	-	-	-	-
ячмінь озимий	10277	14280	12153	118,25	85,11
ячмінь ярий	2478	7336	4340	175,14	59,16
Соняшник	15061	13346	26364	175,05	197,54
Ріпак озимий	3477	1796	-	-	-
Овочі відкритого ґрунту	2594	3061	3230	124,52	105,52
Разом по рослинництву	68759	70484	72939	106,08	103,48
ВРХ (у живій вазі)	225	191	208	92,44	108,9
Свині (у живій вазі)	21	21	-	-	-
Молоко	3344	2716	1923	57,51	70,80
Мед, кг	200	100	150	75,00	150,00
Разом по тваринництву	3790	3028	2281	60,18	75,33

Таблиця 2

Обсяг реалізованої продукції, ц

Галузі та види продукції	Роки			Відхилення (у %) 2016 р. порівняно з	
	2014	2015	2016	2014	2015
Зернові та зернобобові, всього	37758	48945	37418	99,10	76,45
з них:					
пшениця озима	29552	28477	23744	80,35	83,38
жито	1	-	-	-	-
ячмінь озимий	8205	13997	11164	136,06	79,76
ячмінь ярий	-	6471	2510	-	38,79
Соняшник	14417	12559	22393	155,32	178,30
Ріпак озимий	3447	1854	-	-	-
Овочі відкритого ґрунту	2561	2954	3215	125,54	108,84
Разом по рослинництву	58183	66312	63026	108,32	95,04
ВРХ (у живій вазі)	537	310	275	51,21	88,71
Свині (у живій вазі)	53	26	-	-	-
Молоко	2788	2259	1673	60,01	74,06
Мед, кг	38	15	-	-	-
Разом по тваринництву	3416	2610	1948	57,03	74,64

становить на 0,9% менше, ніж у 2014 р., але якщо порівняти дані 2016 р. з 2015 р. то у цьому разі різниця є більш значною: у 2016 р. реалізація зернових зменшилася на 23,55%.

У розрізі культур зменшення реалізації зернових у 2016 р. порівняно з 2015 р. має такий вигляд: реалізація пшениці озимої зменшилася на 16,62%, ячменю озимого – на 20,24%, ячменю ярого – на 61,21%. Найбільш позитивною є динаміка реалізації соняшника порівняно з минулими періодами – вона значно збільшилася. Так, якщо порівняти 2016 р. із

2015 р., то реалізація зросла на 78,3%, а порівняно з 2014 р. – на 55,32%. Реалізація ріпаку була в 2014 та 2015 рр., а оскільки вирощування ріпаку не було здійснене в 2016 р. (про що свідчать дані табл. 2), то реалізація його не відбулася. Позитивна динаміка спостерігається і в реалізації овочів відкритого ґрунту. Так, у 2016 р. порівняно з 2015 р. реалізація овочів збільшилася на 8,84%, а порівняно з 2014 р. – на 25,54%. Узагалі реалізація продукції рослинництва в 2016 р. порівняно з 2015 р. зменшилася на 4,96%, а порівняно з 2014 р., навпаки, збільшилася на 8,32%.

Реалізація великої рогатої худоби має тенденцію до зменшення. У 2016 р. порівняно з 2015 р. реалізація зменшилася на 11,29%, а порівняно з 2014 р. – майже вполовину, на 48,79%. Реалізація свиней відбувалася тільки в 2014 та 2015 рр., а в 2016 р. реалізація продукції свинарства була припинена, оскільки вона не була вирощеною (що видно за даними табл. 2). Тенденція до зменшення кількості реалізованої продукції протягом аналізованого періоду спостерігається у реалізації молока. Якщо порівняти реалізацію молока у 2016 р. з 2015 р., то зменшення відбулося на 25,94%, а порівняно з 2014 р. – на 39,99%. Реалізація меду в 2015 р. порівняно з 2014 р. зменшилася на 60,53%.

Підводячи підсумки в реалізації продукції тваринництва, можна зауважити одне: протягом аналізованого періоду реалізація продукції йде на спад. Якщо порівняти 2016 р. з 2015 р., то реалізація продукції в даній галузі зменшилася на 25,36%, а порівняно з 2014 р. – на 42,97%.

Отже, у досліджуваному підприємстві галузь рослинництва є основною, а галузь тваринництва – допоміжною. Виробничий напрям підприємства – зерново-соняшниковий. Основний дохід (виручку) підприємство отримує від реалізації зернових культур та соняшнику. Асортимент продукції на продаж є широким, що дає змогу підприємству зменшувати рівень ризику в недоотриманні прибутку від основної діяльності.

Крім того, з даних дослідження видно, що у підприємства є потенціал для виробництва та реалізації продукції.

Дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, інших активів), відповідно до п. 8 П(С)БО 15 «Дохід», визнається за наявності таких умов:

1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

2) підприємство не здійснює в подальшому управління та контроль над 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 із цією операцією, можуть бути достовірно визначені [7].

П(С)БО 15 «Дохід» визначає методологічні засади формування у 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, як: 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.

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 вибирати 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.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації товарів ведеться щодо кожного об’єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок, що передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку. Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»; 704 «Вирахування з доходу».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів. Підприємство може самостійно розробляти додаткові аналітичні рахунки виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю. Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції товарів, робіт і послуг, доходів від стра-

хової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та ін. ведеться на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Рахунок 70 – тимчасовий, має ознаки пасивного рахунку, призначений для обліку господарських процесів. За кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих і податків (акцизного збору, ПДВ та інших, передбачених законодавством); суми, які одержуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий рахунок.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, надходження мають бути відображені за кредитом рахунку з обліку доходів. Суми надходжень від реалізації включаються не лише до суми чистого доходу підприємства, а й до загальної суми валового доходу і відображаються у бухгалтерському обліку на кредиті рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності». Таким чином, на фінансові результати списуються лише суми чистого доходу від здійснення відповідних операцій і подій. Рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід» призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи» – доходів від фінансової діяльності. 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. Економіка АПК. 2005. № 3. С. 83–86.

2. Бірюкова О. Облік реалізації готової продукції. Бухгалтерія у сільському господарстві. 2004. № 19. С. 6–7.

3. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні (з використанням Національних стандартів): посібник для студентів вузів; 5-е вид., доп. і перероб. К.: А.С.К., 2001. 848 с.

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

5. Організація обліку фінансових результатів та особливості їх аналізу в аграрних підприємствах: посібник / М.М. Коцупатрий, С.І. Ковач, В.В. Мельничук. Золотоноша, 2006. 98 с.

6. Лайко П.А., Ляшенко Ю.І. Фінанси АПК: навч. посіб. К.: ДІЯ, 2000. 225 с.

7. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учета: учебник; пер. с анг. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.

8. Павлик В.П. Собівартість і реалізація продукції у формуванні аграрного ринку. Економіка АПК. 2007. № 5.

С. 147–152.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290, зі змінами та доповненнями.

10. Прунцева Г.О. Уніфікація фінансового та податкового бухгалтерського обліку. Економіка АПК. 2004. № 12. С. 90.

11. Хендриксен Э., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 574 с.

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